Cuprins

1. OBIECTUL CONTABILITĂŢII

1.1. Contabilitatea, componentă a sistemului informaţional economic

Administrarea unei firme este o activitate care nu se poate realiza decât pornind de la o percepţie amplă a realităţilor cu care se confruntă respectiva firma. Această percepţie a a conducătorilor este condiţionată de existenţa unor informaţii pertinente.

Informaţia economică reprezintă o comunicare o ştire sau un mesaj ce conţine elemente noi de cunoaştere a anumitor fenomene sau procese din trecut prezent şi viitor. [1]

Informaţiile care sunt utilizate în vederea administrării unei instituţii sunt generate de o sumă de reguli, proceduri, suporturi de date. Termenul generic pentru toate elementele fie materiale, fie nemateriale, fie organizatorice, normative sau de altă natură care colectează, selectează, prelucrează, şi sintetizează informaţiile necesare administraţiei este *"sistem informaţional"*. Acest sistem, conţine o serie de *subsisteme*, şi anume:

- Contabilitatea
- Statistica
- Evidenţa operativă
- Planificarea

Din punct de vedere informaţional ***contabilitatea*** r*eprezintă un sistem de urmărire şi control a acelor laturi ale activităţii entităţilor patrimoniale care pot fi exprimate valoric prin intermediul etalonului bănesc.*

Se pot identifica unele **sarcini**[2] ale contabilităţii:

---

[1] Dumitru Matiş şi colectiv "Bazele contabilităţii agenţilor economici din România" , Ed. Intelcredo 1996 pag 6.

a. să furnizeze datele necesare elaborării planurilor, programelor şi planificării financiare
b. să asigure urmărirea şi controlul valoric a activităţilor desfăşurate prin intermediul înregistrării cronologice şi sistematice a operaţiilor economice şi financiare.
c. Să asigure controlul integrităţii patrimoniului
d. Să furnizeze informaţiile necesare întocmirii documentelor de sinteză asupra patrimoniului şi ale activităţilor desfăşurate
e. Să asigure informaţiile necesare calculării impozitelor datorate de entităţile patrimoniale diverselor organisme ale statului precum şi urmăririi decontării acestora

La nivelul societăţii contabilitatea oferă informaţii cel puţin în două direcţii:

- **aministratorilor sau conducătorilor**, care au nevoie de informaţii contabile pentru a putea gestiona eficient activitatea entităţii patrimoniale. Din aceste puncte de vedere contabilitatea trebuie să ofere administratorilor atât *informaţii sintetice* sau concentrate, privind starea patrimoniului cât şi *informaţii detaliate* privind fiecare element patrimonial în parte
- **altor persoane interesate** (proprietari, creditori, finanţatori, angajaţi, instituţii publice etc) care au nevoie de informaţii pentru a putea lua decizii privitoare la relaţiile pe care le au cu entitatea patrimonială.

  Acestea sunt informaţiile generice privitoare la starea patrimoniului, şi în special acele informaţii care permit evaluarea capacităţii de rambursare a datoriilor entităţii patrimoniale, dar şi informaţii de natură fiscală.

---

[2] Dumitru Matiş şi colectiv "Bazele contabilităţii agenţilor economici din România", Ed. Intelcredo, Deva 1996 pag 18; Cistelecan Rodica, "Bazele Contabilităţii", Editura Universităţii Petru Maior, Târgu Mureş 2000 pag 26

1.2. Concepţii privind obiectul contabilităţii

1.2.1. Concepţia juridică

Conform acestei concepţii obiectul de studii al contabilităţii îl constituie ***patrimoniul*** (averea) privit ca o sumă de bunuri, drepturi şi obligaţii cu valoare economică ale unui subiect de proprietate.

Într-o viziune simplistă averea sau patrimoniul unei persoane ar putea fi privită ca o sumă a valorii bunurilor pe care le deţine. Această viziune se complică în contactul cu realitatea. Bunurile deţinute sunt uneori în proprietatea persoanei, alte ori numai împrumutate. Pe de altă parte bunurile deţinute pot fi obţinute în urma unor împrumuturi băneşti. Aceste împrumuturi generează obligaţii de plată către finanţatori. Continuând raţionamentul, persoana poate la rândul ei împrumuta bunuri sau sume de bani altor persoane. Prin urmare la un anumit moment patrimoniul persoanei în cauză se va compune din bunuri aflate în proprietate, bunuri împrumutate, sume de bani împrumutate, sume de bani datorate, cu alte cuvinte bunuri, drepturi şi obligaţii.

Într-o viziune enumerativă bunurile cu valoare economică reprezintă în cazul entităţilor patrimoniale o sumă de clădiri, maşini, utilaje, mijloace şi tehnică de calcul, mijloace de transport, materiale de diverse tipuri, etc care pot fi denumite **valori materiale sau bunuri**. Patrimoniul cuprinde însă şi **valori nemateriale** cum ar fi creanţele (drepturi de încasare a unor sume), plasamentele financiare, sau drepturi de tipul brevetelor, concesiunilor, licenţelor şamd. Toate acestea pot fi numite generic şi **drepturi**.

Obţinerea tuturor acestor drepturi şi bunuri, sau şi pur şi simplu existenţa lor şi a entităţii patrimoniale generează **obligaţii**. La un moment dat entitatea patrimonială are o sumă de datorii faţă de creditori (de exemplu bănci) datorii faţă de furnizori, faţă de personal etc.

Subiecţii proprietăţii, sau entităţile patrimoniale îl constituie persoanele fizice şi juridice, sau asociaţiile de persoane fizice şi juridice. Astfel, pot fi subiecţi ai contabilităţii persoanele fizice, persoanele juridice societăţi comerciale, asociaţiile, fundaţiile, ca elemente ale societăţii civile, pe de o parte, şi pe de altă parte instituţiile statului, fie ele centrale sau naţionale, locale, subordonate sau autonome.

Natura subiecţilor şi nevoile lor diferite de informare generează forme de contabilitate diferite. Contabilitatea ca ştiinţă studiază patrimoniul tuturor acestor persoane sau entităţi, contabilitatea ca activitate se referă la un singur subiect de proprietate.

Conform acestei concepţii relaţia de echilibru a patrimoniului se poate exprima astfel:

Bunuri economice + Creanţe = Obligaţii

1.2.2. Concepţia economică

Conform concepţiei economice, contabilitatea studiază modul de utilizare a capitalului. Acesta este privit din două puncte de vedere, din punct de vedere al destinaţiei acestuia, şi din punct de vedere a modului de procurare.

Dacă analizăm capitalurile **sub aspectul destinaţiei** lor, acestea pot fi separate în:

- *Capitaluri fixe* au rolul de a facilita activitatea agenţilor economici sau instituţiilor, şi se caracterizează prin utilizarea lor în mai multe circuite economice.Un exemplu ar putea fi clădirile, care permit desfăşurarea activităţii de-a lungul mai multor ani.
- *Capitaluri circulante*, au rolul de a acoperi necesităţile curente şi se caracterizează prin faptul că se consumă în desfăşurarea activităţii.

Dacă analizăm capitalurile **sub aspectul provenienţei** lor, se pot deosebi:

- *Capitalurile proprii* se constituie din toate sumele de bani provenite în urma finanţării de către proprietari şi din urma generării de capitaluri în cadrul activităţii
- *Capitalurile împrumutate*, (datorii) se constituie din sumele primite de agenţii economici cu caracter de credit sau de împrumut şi care urmează să fie achitate creditorilor în viitor. Din punctul de vedere al acestei concepţii patrimoniul este definit prin ecuaţia:

Capitaluri fixe + Capitaluri circulante = Capit. proprii + Capitaluri împrumutate

1.2.3. Concepţia financiară

"Concepţia financiară defineşte obiectul contabilităţii prin prisma resurselor economice"[3]. Potrivit acestei concepţii "obiectul de studiu al contabilităţii îl constituie elaborarea şi aplicarea procedeelor de calcul, analiză şi control a stării, precum şi a mişcării şi transformării resurselor economice"[4].

Resursele economice *reprezintă o serie de mijloace de desfăşurare a activităţii, bunuri materiale, nemateriale, şi băneşti a căror valoare poate fi exprimată valoric, disponibile la un moment dat în societate, sau la nivelul unei entităţi patrimoniale.* Din punct de vedere financiar principalul obiectiv al conducerii unei activităţi îl constituie alocarea judicioasă a acestor resurse pentru a se obţine maximumul de efect, cu un consum minim de resurse.

Din acest motiv, potrivit concepţiei financiare, contabilitatea trebuie să urmărească *provenienţa resurselor* economice precum şi *modul de utilizare* a acestora.

[3] Cistelecan Rodica, "Bazele Contabilităţii", Editura Universităţii Petru Maior, Târgu Mureş 2000 pag 8
[4] Dumitru Matiş şi colectiv "Bazele contabilităţii agenţilor economici din România" , Ed. Intelcredo 1996 pag 6

Dacă se analizează aspectul provenienţei resurselor, se poate constata că acestea se separă în *resurse permanente sau durabile* (de exemplu fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public la instituţiile publice, sau capitalul social la agenţii economici), şi *resurse temporare* (fondurile pentru cheltuieli la instituţiile publice, creditele primite, datoriile către terţi).

Dacă se analizează aspectul modului de întrebuinţare a resurselor se pot identifica utilizări durabile sau permanente, (clădiri, terenuri, mijloace de transport, etc.) şi utilizări ciclice, care se consumă şi se generează odată cu desfăşurarea activităţii (bani, materiale, etc).

Termenul "**active**" simbolizezază valoarea resurselor existente la un moment dat în cadrul unui patrimoniu, sau valoarea bunurilor, drepturilor şi sumelor de bani pe care le posedă o entitate patrimonială, iar termenul de "**pasive**" simbolizează generic sursele de provenienţă a acestora, sau datoriile entităţii patrimoniale.

Conform acestei concepţii patrimoniul se defineşte prin egalităţile:

Resurse economice = Surse de provenienţă

şi

Active = Pasive

1.2.4. Concepţia administrativă privind obiectul contabilităţii

Conform concepţiei administrative obiectul contabilităţii îl constituie „reflectarea şi controlul valoric al faptelor administrative în vederea obţinerii cu eforturi minime de efecte economice maxime"[5].

Acest punct de vedere se poate justifica dacă avem în vedere interesul acţionarilor de a avea un control asupra modului cum se gestionează de către

---

[5] F.C. Tuţa "Bazele contabilităţii" Editura Polirom, Iaşi 2001

administratori o firmă, precum şi dacă avem în vdere interesul statului de a se asigura de legalitatea operaţiunilor desfăşurate de o firmă.

Concepţia administrativă nu poate înlocui celelalte trei concepţii privind obiectul contabilităţii dar exprimă o faţetă importantă a realităţii contabilităţii, şi anume funcţia de control gestionar al activităţii unei firme.

O altă semnificaţie demnă de avut în vedere a unei asemenea concepţii o reprezintă accentuarea faptului că rezultatele generate de o firmă sunt în final generate de operaţiunile desfăşurate de aceasta, de modul cum sunt gestionate resursele disponibile.

1.3. Tipuri de contabilitate

Datorită naturii diferite a activităţilor desfăşurate, a modului diferit de constituire şi gestionare a patrimoniului, precum şi a nevoilor variate de informare a conducerii, contabilitatea este abordată în mod diferit la entităţile patrimoniale de naturi diferite. În acest moment, în România s-au separat mai multe tipuri de contabilitate. Dacă obiectul de studiu şi reglementare al, subiecţii de studiu, entităţile patrimoniale, sunt extrem de diferite şi din acest motiv, acestora este în genere patrimoniul abordarea contabilă a acestora trebuie să fie diferită din anumite puncte de vedere.

1.3.1. Contabilitatea financiară a agenţilor economici

Agenţii economici sunt definiţi ca fiind **societăţile comerciale**, adică societăţile în nume colectiv, societăţile cu răspundere limitată, societăţile pe acţiuni, societăţile în comandită simplă şi pe acţiuni.

Agenţii economici au ca obiectiv principal profitul. Din anumite puncte de vedere profitul reprezintă surplusul de mijloace economice realizat în urma activităţii agenţilor economici. Dacă definim averea ca pe o sumă de mijloace

economice la dispoziţia persoanelor, atunci *obiectivul agenţilor economici este sporirea averii proprietarilor, sau investitorilor*.

Agenţii economici sunt persoane juridice constituite de persoane fizice sau juridice care au ca obiectiv creşterea averii personale. Din acest motiv, contabilitatea agenţilor economici trebuie să ofere investitorilor *posibilitatea analizei şi comparării eficienţei* cu care un anumit agent economic utilizează resursele economice aflate la dispoziţie. Această eficienţă este o eficienţă de tip financiar.

Din alt punct de vedere, agenţii economici utilizează resurse împrumutate de la alţi participanţi la circuitul economic. Pentru ca aceşti creditori să poată analiza capacitatea de a-şi recupera resursele se impune existenţa unor forme evoluate şi comparabile de a prezenta situaţia financiară a agenţilor economici.

Prin urmare contabilitatea financiară a agenţilor economici poate fi definită ca fiind acea formă de contabilitate care are ca subiect agenţii economici (societăţile comerciale) şi care permite analiza eficienţei financiare a acestora.

Datorită modului în care statul îşi colectează resursele, contabilitatea financiară este principalul mijloc de reglementare, determinare şi control a modului în care se colectează impozitele de la agenţii economici.

Destinatarii informaţiilor generate de contabilitatea financiară sunt în genere managerii, proprietarii societăţilor comerciale, creditorii şi statul.

1.3.2. Contabilitatea persoanelor juridice fără scop lucrativ

Persoanele juridice fără scop lucrativ sunt asociaţiile, fundaţiile, sindicatele şi alte societăţi cu caracter non-profit. Acestea se separă de agenţii economici prin faptul că surplusul de resurse economice obţinut în urma activităţii lor nu se distribuie investitorilor şi prin faptul că obiectivele lor nu sunt de natură financiară.

Eficienţa acestora nu se judecă prin prisma profitului realizat. Totuşi, şi acestea trebuie să utilizeze resursele economice puse la dispoziţia lor de societate într-un mod cât mai eficient. De asemenea ele dispun de un patrimoniu, a cărui integritate trebuie să fie păstrată. Totuşi, în anumite cazuri, şi aceste societăţi desfăşoară activităţi economice.

Din toate cele prezentate rezultă necesitatea unei abordări diferite din punct de vedere contabil de abordarea agenţilor economici. Această abordare diferită, în legislaţia românească, se manifestă *prin separarea activităţilor nelucrative* (neimpozabile de altfel) *de cele lucrative* sau cu obiect economic, sau caracter comercial (impozabile) şi prin introducerea unor evidenţe separate pentru surse de finanţare care nu sunt la dispoziţia agenţilor economici (cotizaţii, donaţii, sponsorizări, etc).

Şi aceste persoane juridice pot apela la credite bancare, sau alte forme de împrumut, şi din acest motiv, contabilitatea acestora se impune să ofere informaţiile necesare analizei creditorilor.

Utilizatorii informaţiilor rezultate din contabilitatea persoanelor fără scop lucrativ sunt în genere conducătorii acestora, membrii, creditorii şi statul.

1.3.3. Contabilitatea bancară

Un tip aparte de agenţi economici sunt băncile. Deşi se încadrează în categoria agenţilor economici, şi au o structură a patrimoniului relativ similară tuturor agenţilor economici, *ponderea determinantă a elementelor de natură financiară*, precum şi *diversitatea mult mai mare a acestora* în structura patrimoniului determină necesitatea unei abordări contabile diferite de abordarea agenţilor economici care au alte obiecte de activitate.

Întrucât societăţile bancare gestionează o pondere mult mai mare de capitaluri împrumutate decât alţi agenţi economici, controlul acestor capitaluri

trebuie să fie mult mai eficient, fiind necesară o detaliere mult mai mare a evidenţei acestora.

Prin urmare, deşi băncile intră în categoria agenţilor economici, contabilitatea acestora are un caracter aparte generat de ponderea mai mare a elementelor financiare în structura patrimoniului.

1.3.4. Contabilitatea de gestiune

Contabilitatea de gestiune are ca subiecţi agenţii economici, la fel ca şi cea financiară. Ea se diferenţiază de contabilitatea financiară prin obiectivele sale. Astfel, contabilitatea de gestiune are ca obiect analiza eficienţei unor părţi ale activităţii agenţilor economici.

Conform unei forme de definire "*contabilitatea de gestiune, în calitate de disciplină ştiinţifică înregistrează, urmăreşte şi centralizează, în expresie valorică şi uneori cantitativă, în mod cronologic şi sistematic, cu ajutorul mijloacelor proprii de lucru,* ***fluxurile intrapatrimoniale*** *ale unităţilor economic*e"[6].

Elementele studiate de contabilitatea de gestiune sunt costul şi eficienţa produselor, sau prestaţiilor, modul de alocare şi utilizare a resurselor la nivel de subunităţi, compartimente, departamente sau alte componente organizatorice ale agenţilor economice.

Conform legii, organizarea contabilităţii de gestiune este obligatorie la nivelul agenţilor economici, dar, modul de organizare şi rezultatele acesteia au un caracter confidenţial, constituind secret de serviciu.

Teoretic în ceea ce priveşte raportul dintre contabilitatea financiară şi cea de gestiune există două abordări diferite. Una dintre abordări include contabilitatea de gestiune în circuitul contabilităţii financiare, o alta presupune

---

[6] Dumbravă P., Pop A. "Contabilitate de gestiune în industrie" Editura Intelcredo, Deva 1997

separarea celor două tipuri de contabilităţi. La această dată, legislaţia românească, în corelaţie cu legislaţia europeană separă circuitul contabilităţii financiare de circuitul contabilităţii de gestiune.

1.3.5. Contabilitatea instituţiilor publice

Instituţiile publice se diferenţiază fundamental de societăţile comerciale şi cele cu caracter nelucrativ. Această diferenţiere pleacă de la obiectivele diferite ale instituţiilor publice de alte tipuri de entităţi patrimoniale. Există diferenţe majore în ceea ce priveşte modul de gestionare a patrimoniului, modul de finanţare, structura patrimoniului, structura şi natura veniturilor şi cheltuielilor.

Toate aceste diferenţieri generează o abordare contabilă extrem de diferită a instituţiilor publice de toate celelalte tipuri de entităţi patrimoniale. Datorită structurii relativ centralizate a instituţiilor statului, contabilitatea instituţiilor publice combină elemente teoretice ale contabilităţii financiare cu elemente teoretice ale contabilităţii de gestiune, dar are şi elemente particulare care nu se pot regăsi în alte tipuri de contabilitate.

Contabilitatea instituţiilor publice are ca subiecţi structurile statului, centrale, locale, autonome sau subordonate. Informaţiile generate de contabilitatea instituţiilor statului se adresează exclusiv statului, şi anume organismelor tutelare (organe ierarhic superioare, Parlament, Consilii Locale, Consilii Judeţene), Ministerului de Finanţe şi organelor de control.

Aceste informaţii servesc la elaborarea, analiza, execuţia şi controlul bugetului de stat şi a bugetelor locale în genere şi a bugetelor diverselor instituţii subordonate în parlament, precum şi la asigurarea integrităţii patrimoniale a structurilor de stat.

1.4. Funcţiile contabilităţii

Necesitatea şi importanţa contabilităţii cadrul unei firme sunt generate de funcţiile pe care le are în sistemul managerial. *În cadrul sistemului managerial* contabilitatea îndeplineşte următoarele funcţii:

Funcţia de înregistrare operativă şi sistematică a tuturor proceselor care afectează patrimoniul unei firme, în măsura în care acestea pot fi exprimate valoric.

Funcţia de informare a managementului firmei asupra tuturor aspectelor care privesc patrimoniul, rezultatele generate de activitate.

Funcţia de control gestionar, prin care se verifică efectuarea anumitor operaţiuni, starea patrimoniului pe elemente componente, precum şi sub aspect evolutiv. Contabilitatea este din acest punct de vedere un mijloc de constatare şi probare a gestionării defectuoase sau frauduloase, precum şi de determinare a responsabilităţii materiale a gestionarilor atunci când este cazul.

Funcţia juridică, prin care contabilitatea asigură probele privind efectuarea operaţiunilor economice, comerciale sau financiare.

Contabiliatea agenţilor economici este supusă unui proces complex şi permanent de normare şi standardizare la nivel naţional şi internaţional. Acest proces este generat de importanţa pe care o are contabilitatea ca sursă de informaţii pentru societate. Ca urmare a acestui efort, se pot contura o serie de **funcţii generate de interesul public**, fie el economic fie social.

Funcţia de informare financiară, a acţionarilor, creditorilor, statului, clienţilor, ş.a.m.d. Contabilitatea trebuie să ofere anumite date necesare pentru fundamentarea deciziilor care privesc partenerii unei firme la nivel economic şi social asupra stării firmei şi rezultatelor acesteia.

Funcţia fiscală, priveşte realaţia unei firme cu statul în ceea ce priveşte efectuarea şi evidenţa operaţiunilor de determinare şi decontare a impozitelor şi

taxelor, precum şi în ceea ce priveşte întocmirea unor situaţii informative necesare statului privind taxele şi impozitele.

Funcţia de informare statistică, conform căreia contabilitatea oferă date de bază statisticii regionale şi naţionale în probleme economice.

2. METODA CONTABILITĂŢII FINANCIARE

Obiectivele contabilităţii se îndeplinesc printr-un sistem compus din procedee, principii, reguli şi sisteme organizatorice. Acest sistem este impus de prevederile legale, convenţii internaţionale, de specificul activităţii şi de modul de administrare al entităţii patrimoniale.

Metoda contabilităţii reprezintă totalitatea procedeelor interdependente, pe care le foloseşte aceasta în scopul cunoaşterii situaţiei patrimoniului şi a rezultatelor obţinute.[7]

2.1. Principiile contabilităţii

Modul de organizare a contabilităţii este determinat de o serie de principii acumulate de-a lungul timpului. Aceste principii sunt întâlnite în literatura contabilă în diverse forme şi interpretări.. Ele pot fi studiate şi înţelese pe deplin abia după ce se înţeleg o serie de noţiuni şi de probleme practice specifice contabilităţii. Există însă câteva principii necesare înţelegerii contabilităţii ca activitate practică la momentul începerii studiului contabilităţii.

La baza întregii structuri logice a contabilităţii se găseşte un deziderat fundamental, şi anume *reprezentarea fidelă a realităţii patrimoniului* sub toate aspectele. Această "imagine fidelă" însă este şi va rămâne un deziderat şi o noţiune controversată, datorită complexităţii şi permanentei modificări a realităţii economice.

2.1.1. Principiul dublei reprezentări

[7] Oprea C, Ristea M. "Bazele Contabilităţii" Editura Naţional, Bucureşti, 2001 pag 27

Unul dintre principliile esenţiale înţelegerii modului de lucru al contabilităţii îl constituie principiul dublei reprezentări. Acest principiu presupune *reflectarea elementelor patrimoniale sub dublu aspect, şi anume a modului de utilizare a resurselor economice, şi sub aspectul surselor de provenienţă a resurselor economice.*

Acest principiu este generat de faptul că acelaşi bun sau mijloc economic aflat la dispoziţia entităţii patrimoniale poate fi analizat din două puncte de vedere, şi anume ca element mai mult sau mai puţin material aflat în componenţa averii sau a patrimoniului, şi ca provenienţă a resurselor necesare procurării lui.

Acest principiu are ca o consecinţă practică existenţa egalităţii activelor şi pasivelor la nivelul bilanţului.

2.1.2. Principiul dublei înregistrări

Patrimoniul unei entităţi patrimoniale se află într-o continuă transformare care se relizează ca urmare a diferitelor operaţiuni efectuate de-a lungul timpului. Aceste operaţiuni determină modificarea cantitativă şi valorică a unor elemente patrimoniale. Au loc intrări şi ieşiri de elemente patrimoniale, transformări ale unor mijloace economice în altele, sau a unor resurse în altele. Aceste operaţiuni sunt denumite *generic fluxuri patrimoniale*.

Principiul dublei înregistrări se referă la modul de reflectare a fluxurilor patrimoniale şi prevede că "orice operaţiune economică, orice flux, creează raporturi de echivalenţă între intrări şi ieşiri, între mijloace şi resurse".[8]

Într-o definire mai pragmatică, mai aplicabilă practic, se poate spune că "principiul dublei înregistrări presupune înregistrarea concomitentă şi cu aceeaşi

---

[8] Dumitru Matiş şi colectiv "Bazele contabilităţii agenţilor economici din România" , Ed. Intelcredo 1996 pag 90

sumă, cu ajutorul conturilor, a creşterilor şi micşorărilor care se produc în volumul şi structura mijloacelor economice şi a surselor de provenienţă a lor, determinate de o operaţie economică, cu condiţia menţinerii egalităţii bilanţiere".[9]

Practic acest principiu arată că orice modificare a stării patrimoniului nu poate afecta un singur element izolat al patimoniului, lăsând toate celelalte elemente nemodificate, conform acestui principiu o modificare a patrimoniului afectează cel puţin două elemente patrimoniale şi că suma modificărilor nu poate afecta egalitatea dintre sursele şi utilizările de mijloace economice.

De exemplu plata prin bancă a sumei de 1.000.000 de lei către un furnizor generează o diminuare a disponibilului existent la trezorerie cu 1.000.000 de lei şi o diminuare a datoriei către furnizori cu 1.000.000 de lei. Se poate observa că această operaţiune simplă generează două modificări de elemente patrimoniale.

2.2. Procedeele contabilităţii financiare

Contabilitatea utilizează o serie de procedee care permit realizarea obiectivelor sale. În iteratura de specialitate se separă trei tipuri de procedee:

a. *Procedee specifice contabilităţi* (contul, bilanţul, balanţa de verificare)
b. *Procedee comune şi altor ştiinţe* (inventarierea, calculaţia, documentaţia, şi evaluarea)
c. *Procedee generale* (observarea, raţionamentul, clasificarea, comparaţia, analiza, sinteza, etc)

Contul este un procedeu specific metodei contabilităţii cu ajutorul căruia se reflectă separat pentru fiecare mijloc economic şi pentru fiecare sursă a

[9] Cistelecan Rodica, "Bazele Contabilităţii", Editura Universităţii Petru Maior, Târgu Mureş 2000 pag. 15

mijloacelor economice, existenţa, mişcările, sau transformările acestora pe perioada de gestiune[10].

Contul reprezintă unul din procedeele specifice contabilităţii, şi este utilizat pentru a se păstra situaţia cronologică şi sistematică a unui element patrimonial.

Balanţa de verificare, reprezintă o sinteză, sau o evidenţă centralizată, a conturilor care permite verificarea modului în care s-au respectat principiul dublei reprezentări, şi analiza sintetică a activităţii desfăşurate pe o anumită perioadă de gestiune..

Bilanţul este un procedeu specific contabilităţii prin care se asigură dubla reprezentare a patrimoniului sub aspectul destinaţiei economice şi a surselor de finanţare a elementelor patrimoniale. Prin intermediul bilanţului se oferă informaţii sintetice privind situaţia patrimoniului la un moment dat.

Inventarierea reprezintă un procedeu prin intermediul căreia se verifică corespondenţa dintre realitatea virtuală reflectată de documentele contabile şi realitatea faptică.

Calculaţia, cuprinde o serie de calcule efectuate conform unor reguli prestabilite în vederea determinării unor indicatori.

Documentaţia constă în consemnarea prin intermediul documentelor a operaţiilor economice efectuate de o entitate patrimonială.

Evaluarea, este o activitate prin intermediul căreia se atribuie o valoare în expresie bănească elementelor patrimoniului.

---

[10] Cistelecan Rodica, "Bazele Contabilităţii", Editura Universităţii Petru Maior, Târgu Mureş 2000 pag. 19

3. ELEMENTELE PATRIMONIULUI

3.1. Definirea principalelor elemente ale patrimoniului

Elementele patrimoniului sunt clasificate conform naturii economice, juridice şi financiare a acestora. O primă separaţie urmăreşte definirea patrimoniului conform celor trei concepţii, juridică, economică şi financiară.

Patrimoniul conform concepţiei juridice	
Bunuri economice Drepturi	Obligaţii
Patrimoniul conform concepţiei economice	
Capitaluri fixe Capitaluri circulante	Capitaluri proprii Capitaluri împrumutate
Patrimoniul conform concepţiei financiare	
Utilizări de resurse (active)	Surse de provenienţă a resurselor (pasive)

Compoziţia elementelor patrimoniale ale instituţiei publice se detaliază în bilanţ, în conformitate cu natura lor economică:

Patrimoniul	
ACTIVE	CAPITALURI SI DATORII (Pasive)
Imobilizari necorporale (Active fixe intangibile) Imobilizari corporale (Active fixe tangibile) Imobilizari financiare (Active fixe financiare) Stocuri Creante (sub 1 an) Investitii financiare pe termen scurt, casa si conturi la banci	Capital social Rezerve Rezultatul exercitiului curent Rezultatul reportat Rezerve Rezerve din reevaluări Provizioane Datorii față de bănci Datorii din emisiuni de obligaţiuni Datorii curente

<u>Imobilizările necorporale</u>, denumite şi **active fixe intangibile** reprezintă o serie de active fixe care nu au substanţă fizică, dar care pot avea o valoare de schimb pe piaţă. În această categorie se cuprind: prospectiuni miniere si petroliere (concesiuni), software, lucrari recreative, literare sau opere artistice originale, brevete, etc.

<u>Imobilizări corporale</u>, sau **activele fixe tangibile** reprezintă bunuri cu o durata de folosinţă mai mare de un an de zile, şi cu o valoare mai mare decât valoarea prevăzută de lege. Intră în această categorie terenurile, amenajările de terenuri, clădirile, mijloacele de transport, utilajele, diverse aparate, echipamente şi tehnică de calcul, mobilier cu valoare mare.

<u>Imobilizările financiare</u>, denumite şi **active fixe financiare**, cuprind valoarea plasamentelor financiare pe termen lung ale firmei. Se cuprind în această categorie:

- **Participaţiile la capitalul social**, (valoarea acţiunilor sau a părţilor sociale deţinute de instituţiile publice la diverse societăţi comerciale). Aceste societăţi pot fi deţinute integral sau parţial de instituţiile publice.

De exemplu, primăriile sunt în general acţionari la societăţile de salubritate, de furnizare a apei şi a agentului termic.

- **Creditele acordate pe termen lung,** reprezentând sumele împrumutate altor agenţi economici, persoanelor fizice, sau unor instituţii, care urmează să fie recuperate peste o perioadă de timp mai mare de un an (de exemplu leasingurile acordate).

Stocurile, denumite şi **active circulante materiale** reprezintă bunurile şi substanţele depozitate în vederea consumării lor ulterioare, obţinute sau dobândite în cursul perioadelor trecute sau în perioada prezentă, şi cuprind:

- **Materii prime**, reprezentând substanţele şi bunurile care se consumă în cadrul desfăşurării activităţii şi care se regăsesc în produsul finit
- **Materialele consumabile**, reprezentând substanţele şi bunurile care se consumă în desfăşurarea activităţii dar care nu se regăsesc în produsul finit, sau care intervin indirect la obţinerea produselor, lucrărilor, serviciilor.
- **Materialele de natura obiectelor de inventar,** reprezintă acele obiecte care sunt destinate unei folosinţe îndelungate dar care au o valoare mai mică decât valoarea prevăzută de lege.
- **Ambalajele**, reprezintă cutii, lăzi, recipiente sau alte obiecte de acest gen refolosibile, şi de valoare relativ mică, destinate transportului şi manipulării unor alte bunuri.
- **Producţia în curs de execuţie**, reprezintă substanţele şi bunurile aflate în curs de transformare între faza de materie primă şi cea de semifabricat sau produs finit.
- **Produsele finite**, reprezită bunuri, materiale sau substanţe obţinute din producţia proprie şi destinate fie utilizării, fe transferului la alte instituţii fie vânzarii.

- **Mărfurile**, reprezintă bunuri achiziţionate în vederea comercializării (vânzării)

Creanţele, reprezintă drepturi ale firmei în raport cu alte persoane fizice sau juridice. Intră în această categorie de exemplu sumele acordate ca împrumut, sau sumele ce urmează a fi încasate, valoarea facturilor emise şi neîncasate, etc.

Mijloacele băneşti, reprezintă sumele deţinute la bănci sau în caserie, în lei sau în valută.

Investiţiile financiare pe termen scurt, denumite şi plasamente pe termen scurt, reprezintă **acţiunile** deţinute la diverse societăţi comerciale, care urmează a fi vândute în perioada următoare, şi **obligaţiunile proprii** răscumpărate în vederea anulării.

- **Disponibilităţile în caserie**, reprezintă sumele deţinute în numerar fie în lei fie în valută
- **Disponibilităţile în cont**, reprezintă sumele deţinute în conturile bancare, în lei şi valută, sub diverse forme (cecuri, acreditive, disponibil în conturi curente, etc).
- **Alte valori**, reprezentând tichete de masă, bonuri de benzină, timbre şi alte valori similare care pot fi utilizate pentru plata unor bunuri sau.servicii

Capitalul social, reprezintă valoarea capitalului investit de asociaţii sau acţionarii unei firme, la constituire, cu ocazia majorărilor de capital, din profit sau alte surse. Capitalul social reprezintă principala garanţie pe care o oferă o firmă creditorilor săi.

Rezultatul exerciţiului, reprezintă diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile înregistrate într-un exerciţiu financiar. Acesta poate fi profit (veniturile sunt mai mari decât cheltuielile) sau pierdere (cheltuielile sunt mai mari decât veniturile).

Veniturile, reprezintă resurse generate de activitatea firmei. De exemplu, reprezintă venituri, chiriile, valoarea bunurilor vândute, valoarea serviciilor prestate, etc.

Cheltuielile, reprezintă consumurile de resurse economice materiale sau băneşti definitive. De exemplu, reprezntă cheltuieli consumurile de materiale, uzura imobilizărilor, salariile persoalului, etc.

Rezervele, reprezintă alocări din profitul anilor precedenţi destinate acoperirii unor pierderi viitoare imprevizibile.

Rezervele din reevaluare, reprezintă valoarea cu care a crescut preţul de înregistrare a imobilizărilor de-a lungul timpului datorită evoluţiei preţurilor pieţei.

Provizioanele, reprezintă resurse alocate din exerciţiul curent sau din exerciţiile necesare pentru acoperirea unor cheltuieli viitoare previzibile.

Împrumuturile bancare reprezintă creditele primite de la bănci. Se deosebesc împrumuturile pe termen lung (peste 5 ani), mediu (1-5 ani) şi scurt (sub un an).

Împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni, reprezintă valoarea obligaţiunilor emise de societatea comercială.

Datoriile comerciale, reprezintă valori aflate temporar la dispoziţia firmei. Intră în această categorie valoarea facturilor primite şi neîncasate (datorii către furnizori, datorii către personal (salarii neplătite), datorii către instituţii ale statului, etc.

3.2. Influenţa operaţiunilor economice şi financiare asupra patrimoniului

Patrimoniul, este caracterizat printr-o egalitate permanentă între active şi pasive. Nici nu ar putea fi altfel dacă avem în vedere că activele şi pasivele sunt două puncte de vedere diferite asupra aceleiaşi probleme.

Active = Resurse economice

Pasive = Resurse economice

Rezultă egalitatea:

Active = Pasive

Operaţiunile economice şi financiare generează modificări în valoarea şi structura resurselor economice aflate la dispoziţia instituţiei, fără a afecta egalitatea bilanţieră.

Există patru tipuri de modificări bilanţiere posibile:

a. **Modificări în structura activelor**, adică creşterea unui element de activ cu o anumită sumă, şi diminuarea unui alt post de activ cu aceeaşi sumă. În exprimare simbolizată:

A + x - x = P

De exemplu intrarea de combustibili pe bază de bonuri de benzină, în valoare de 1.000.000 presupune creşterea activului la capitolul "combustibili", cu suma de 1.000.000 şi diminuarea postului de activ "alte valori" cu suma de 1.000.000. adică:

A + 1.000.000 (combustibili) - 1.000.000 (alte valori) = P

b. **Modificări în structura pasivelor**, adică creşterea unui element de pasiv cu o anumită sumă, concomitent cu scăderea unui alt element de pasiv cu aceeaşi sumă. În exprimare simbolizată:

A = P + x - x

De exemplu majorarea capitalului social din profitul exerciţiului presupune majorarea pasivelor cu 1.000.000 la capitolul capital social şi diminuarea pasivelor la capitolul profit cu aceeaşi sumă

A = P + 1.000.000 (Capital social) - 1.000.000 (profit)

c. **Creşterea volumului de resurse economice** la dispoziţia instituţiei, adică creşterea activelor şi pasivelor cu aceeaşi sumă. . În exprimare simbolizată:

A + x = P + x

De exemplu, primirea unui împrumut pe termen lung de 1.000.000 la creşterea activelor la capitolul disponibilităţi în cont cu suma de 1.000.000 şi creşterea pasivelor la capitolul datorii faţă de bănci cu suma de 1.000.000

A + 1.000.000 (disponibil la bănci) = P + 1.000.000 (împrumuturi de la bănci)

d. **Diminuarea volumului de resurse economice** la dispoziţia instituţiei, adică diminuarea activelor şi pasivelor cu aceeaşi sumă. . În exprimare simbolizată:

A - x = P - x

De exemplu plata sumei de 1.000.000 către un furnizor, din contul de disponibil, presupune diminuarea postului de activ "disponibilităţi băneşti" cu suma de 1.000.000 şi diminuarea postului de pasiv decontări ("datorii către furnizori" sau pe scurt "furnizori") cu suma de 1.000.000

A - 1.000.000 (disponibilităţi băneşti) = P - 1.000.000 (furnizori)

4. CONTUL, PROCEDEU SPECIFIC AL CONTABILITAŢII

4.1. Necesitatea şi definirea contului

Contul este un procedeu şi un mijloc de lucru care serveşte la înregistrarea, urmărirea şi controlul existentului şi schimbărilor fiecăruibun economic, sursă de finanţare precum şi fazele fiecărui proces economic.[11]

Contul prezintă situaţia şi evoluţia de-a lungul timpului a unui singur element al patrimoniului.

Contul oferă informaţii privind existentul iniţial, creşterile sau intrările scăderile sau ieşirile şi existentul final al fiecărui element patrimonial în parte. Ca şi procedeu contul poate reflecta şi elemente nepatrimoniale care privesc totuţi o anumită componentă a activităţii instituţiei.

Ca şi metodologie de utilizare, conturile încep să funcţioneze la începutul exerciţiului financiar, prin preluarea existentului iniţial. Pe parcursul exerciţiului financiar preiau modificările (creşterile şi diminuările) elementelor patrimoniale. Existentul final, utilizat pentru determinarea valorii ce va fi înregistrată în bilanţ, rezultă în urma relaţiei matematice:

Existeţe finale = existenţe iniţiale + creşteri – diminuări

Din analiza bilanţului se pot obţine informaţii numai despre existenţele iniţiale şi existenţele finale. Creşterile şi diminuările, precum şi datele privind justificarea acestora se pot găsi numai în datele prezentate în conturi.

4.2. Tipologia conturilor

Din punct de vedere al relaţiei cu patrimoniul a elementelor evidenţiate se pot identifica:

---

[11] Cistelecan Rodica, "Bazele Contabilităţii", Editura Universităţii Petru Maior, Târgu Mureş 2000 pag. 54

- conturi deschise pentru elemente ale activului,
- conturi deschise pentru elemente ale pasivului
- conturi deschise pentru venituri
- contruri deschise pentru cheltuieli
- conturi deschise pentru elemente extrapatrimoniale

Conturile de venituri şi cheltuieli se mai numesc şi conturi de procese economice.

***Din punct de vedere a sferei de cuprindere*:**

- *Conturi sintetice*, care descriu o categorie unitară de elemente patrimoniale, de exemplu "construcţii", "mijloace de transport".
- *Conturi analitic*e, care se referă la un anumit element particularizat dintr-o categorie de elemente patrimoniale, (de exemplu "construcţii în filiala Târgu-Mureş", "mijloace de transport- autoturisme" "Mijloace de transport-autocamioane"), reprezentând detalieri ale situaţiei din conturile sintetice.

Conturile sintetice se detaliază în conturi analitice în funcţie de situaţia concretă a fiecărei instituţii. Dacă, în principiu, conturile sintetice sunt definite prin dispoziţii legale, conturile analitice sunt la latitudinea instituţiei publice. Există însă şi conturi analitice impuse de forurile superioare ale instituţiei.

După funcţia contabilă:

- *Conturi de activ*, sunt conturile care funcţionează după regulile aplicabile conturilor de activ
- *Conturi de pasi*v, sunt conturile care funcţionează după regulile aplicabile conturilor de pasiv
- *conturi bifuncţionale*, care pot funcţiona în anumite situaţii după regulile de funcţionare aplicabile conturilor de activ, în alte situaţii după regulile de funcţionare aplicabile conturilor de activ.*

---

* regulile de funcţionare ale conturilor vor fi descrise într-un paragraf ulterior

4.3. Structura şi conţinutul conturilor

Conturile sunt definite prin:

Denumirea sau titlul contului, exprimă conţinutul economic al contului. De exemplu, contul "Construcţii" simbolizează existentul de construcţii în cadrul unităţii.

Simbolul numeric, este o formă de identificare rapidă a conturilor. Contrile pot fi simbolizate cu două sau mai multe cifre. Cifrele au o semnificaţie specifică. Prima cifră simbolizează clasa de conturi, a doua cifră simbolizează grupa de conturi, cifra a treia simbolizează contul sintetic de gradul 1 şamd.

Părţile contului, reprezintă cele două părţi în care se reflectă separat creşterile şi diminuările produse de operaţiile economice asupra elementului patrimonial la care se referă contul.. Părţile sunt denumite convenţional **Debit** (partea din stânga) şi **Credit** (partea dreaptă)

Rulajul sau mişcarea contului, reprezentând totalul operaţiilor înregistrate de-a lungul perioadei de gestiune în debitul şi creditul contului.

Explicaţiile operaţiilor înregistrate, cuprind explicarea pe scurt a naturii operaţiei înregistrate. De exemplu, achiziţie, plată, încasare.

Soldul conturilor, reflectă existentul valoric la sfârşitul perioadei de gestiune.

Contul 5311 "Casa în lei", exprimat în forma didactică:

5311 "Casa în lei",

Debit	**Credit**
SI: 1.000.000	
1.000.000	1.500.000
RD: 1.000.000	**RC: 1.500.000**
TSD: 2.000.000	**TSC: 1.500.000**

SFD:500.000

Contul 5311 “casa în lei” exprimat în forma unilaterală a contului:

5311 " Casa în lei"				Sume		
Nr crt	Data	Ndp	Explicaţia	Debit	Credit	Sold
1	2	3	4	5	6	7
			Sold Iniţial	**1.000.000**		**1.000.000**
1	01.01.2003	Ch.123456	Încasare f.123456	1.000.000		2.000.000
2	01.01.2003	FV 1	Depunere la bancă		1.500.000	500.000
			Rulaje	1.000.000	1.500.000	
			Total sume	**2.000.000**	**1.500.000**	
			Sold final debitor			**500.000**

contul 5311 "Casa în lei", exprimat în forma bilaterală a contului:

5311 "Casa în lei"									
Debit					**Credit**				
Nr crt	**Data**	**Ndp**	**Explicaţie**	**Sume**	**Nr crt**	**Data**	**Ndp**	**Explicaţie**	**Sume**
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
			Sold iniţial	**1.000.000**					
1	01.01.03	Ch.12345	Încasare F123456	1.000.000	2	01.01.03	FV 1	Depunere la bancă	**1.500.000**
Rulaj debit				**1.000.000**	**Rulaj credit**				**1.500.000**
Total sume debit				**2.000.000**	**Total sume credit**				**1.500.000**
Sold final debitor				**500.000**					

4.4. Reguli de funcţionare a conturilor

Există o serie de reguli specifice privind modul de funcţionare a conturilor. Acestea sunt diferite în funcţie de natura elementelor evidenţiate în conturi. Prin intermediul acestor reguli se stabileşte în care parte a

conturilor se vor înscrie sumele reprezentând soldurile iniţiale, creşterile sau diminuările precum şi soldurile finale.

Regula 1. Conturile de activ încep să funcţioneze debitare, prin preluarea în debit a existenţelor iniţiale. Conturile de pasiv încep să funcţioneze creditare, prin preluarea în credit a existenţelor iniţiale.

Regula 2. Creşterile, majorările şi intrările elementelor de activ se înscriu în debitul conturilor de activ, iar diminuările şi ieşirile în creditul conturilor de activ. Creşterile, majorările şi intrările elementelor de pasiv se înscriu în creditul conturilor de pasiv, iar diminuările şi ieşirile în debitul conturilor de pasiv.

Regula 3. Soldurile conturilor de activ sunt debitoare sau zero, soldurile conturilor de pasiv sunt creditoare sau zero.

Regula	**Conturi de activ**		**Conturi de pasiv**	
	Debit	**Credit**	**Debit**	**Credit**
1	Solduri iniţiale			Solduri iniţiale
2	Creşteri, Majorări, Intrări	Diminuări Ieşiri	Diminuări Ieşiri	Creşteri, Majorări, Intrări
3	Solduri finale			Solduri finale

4.5. Planul de conturi

Sistemul de conturi utilizat de agenţii economici se bazează pe principiile de clasificare şi simbolizare ale sistemului zecimal. Acesta cuprinde 10 clase de conturi simbolizate de la 1 la 10.

Clasele de conturi sunt:

Clasa 1. Conturi de capitaluri

Clasa 2. Conturi de imobilizări

Clasa 3. Conturi de stocuri

Clasa 4. Terţi şi conturi asimilate

Clasa 5. Disponibilităţi băneşti, plasamente financiare pe termen scurt şi alte valori

Clasa 6. Cheltuieli

Clasa 7. Venituri

Clasa 8. Conturi speciale (în afara bilanţului)

Conturile cuprinse în clasele de la 1 la 5 sunt conturi patrimoniale , conturile cuprinse în clasele 6 şi 7 sunt conturile de procese economice, iar conturile din clasa 8 sunt conturi care funcţionează în partidă simplă (nu au corespondenţe cu alte conturi)

Fiecare clasă de conturi poate conţine maxim zece grupe de conturi, fiecare grupă de conturi poate conţine maxim zece conturi sintetice de gradul întîi, fiecare cont sintetic de gradul întâi poate conţine maximum zece conturi sintetice de gradul doi.

Astfel, simbolul cifric al unui cont sintetic de gradul doi va conţine patru cifre, din care prima reprezintă clasa de conturi a doua grupa de conturi a treia cotul sintetic de gradul întîi iar a patra este cifra de identificare a cotului sintetic de gradul doi.

De exemplu contul 5121 “Conturi la bănci în lei” face parte din clasa a 5-a “CONTURI LA COMERCIALE” grupa 51 “CONTURI LA BĂNCI” contul sintetic 512 “Conturi curente la bănci în lei”.

4.6. Formula contabilă

4.6.1. Conţinutul şi tipologia formulelor contabile

Formula contabilă este un mijloc de exprimare a modificărilor ce trebuie înscrise în conturi ca urmare a operaţiunilor economice înregistrate în documente.

"Formula contabilă este modalitatea de reprezentare grafică în conturi pe baza principiilor dublei reprezentări şi a dublei înregistrări a patrimoniului unităţii"[12]

Elementele componente ale formule contabile sunt:
-contul corespondent care se debitează

-contul corespondent care se creditează

-semnul "=" între conturile corespondente, reprezentând egalitatea valorică dintre sumele înscrise în debitul sau creditul conturilor corespondente

-suma cu care se modifică elementele patrimoniale în urma operaţiei înregistrate.

Prin intermediul formulei contabile se exprimă într-un mod sintetizat o modificare a patrimoniului. Această modificare afectează două sau mai multe elemente ale patrimoniului reflectate în conturi.

Din punct de vedere al scopului întocmirii formulelor contabile se pot distinge:

-formule contabile de înregistrare curentă

-formule contabile de stornare

- **Formulele contabile de înregistrare curentă** reprezintă formulele care se întocmesc pentru operaţiunile contabile curente sau uzuale. Înscrierea sumelor are loc întotdeauna "în negru", adică sumele au întotdeauna o valoare pozitivă. Valorile înscrise în conturi "în negru" se însumează.

---

[12] Cistelecan Rodica, "Bazele Contabilităţii", Editura Universităţii Petru Maior, Târgu Mureş 2000 pag. 70

- **Formulele contabile de stornare** sunt formule contabile care se întocmesc cu scopul corectării unor erori sau a anulării unor operaţii înregistrate greşit. Există două tipuri de stornări (înregistrare de corecţie), stornare în negru şi stornarea în roşu.
  - **Stornarea în negru** presupune inversarea formulei contabile ce trebuie anulată (conturile care s-au debitat anterior se creditează şi conturile creditate anterior se debitează) şi înscrierera sumei în negru.
  - **Stornarea în roşu,** presupune înregistrarea aceleaşi formule contabile cu formula anulată şi înscrierea valorii "în roşu". Sumele înscrise în roşu sunt valori cu semnul minus. Sumele înscrise în conturi cu roşu se scad din valorile existente în cont. Înscrierea unei sume "în roşu" se efectuează fie prin scrierea sumei cu culoarea roşie, fie înscrierea sumei în chenar, fie (în genere în cazul programelor de calculator) înscrierea sumei cu semnul "-" în faţă.

După numărul conturilor corespondente din care se compun formulele contabile pot fi clasificate în:

-formule contabile simple

-formule contabile compuse

-formule contabile duble

O formulă contabilă care are un singur cont debitor şi un singur cont creditor se numeşte **formulă contabilă simplă**.

De exemplu, un ordin de plată care are ca obiect efectuarea unei plăţi în valoare de 10.000.000 lei către un furnizor generează modificarea disponibilului din cont, şi modificarea datoriilor către furnizor. Ambele modificări au valoarea de 10.000.000 de lei.

401 "Furnizori" = 5121 "Disponibil la bănci în lei ” 10.000.000

Există situaţii în care modificările patrimoniale presupun debitarea mai multor conturi şi creditarea unuia singur sau creditarea mai multor conturi şi

debitarea unui singur cont. Acest tip de formulă contabilă se numeşte **formulă contabilă compusă**.

De exemplu, în situaţia în care se achită aceluiaşi furnizor 10.000.000 lei pentru servicii prestate de acesta şi 50.000.000 pentru furnizarea unei aparaturi din categoria imobilizărilor prin intermediul unui singur ordin de plată, din contul bancar al societăţii formula contabilă va putea fi scisă teoretic prin două formule contabile simple:

401 "Furnizori" = 5121 "Disponibil la bănci în lei ” 10.000.000

404 "Furnizori de imobilizări"= 5121 "Disponibil la bănci în lei 50.000.000

sau printr-o singură **formulă contabilă compusă**:

%	=	5121 "Disponibil la bănci în lei ”	60.000.000
401 "furnizori"			10.000.000
404 "furnizori de imobilizări"			50.000.000

Teoretic pot exista **formule contabile duble**. Acestea se compun din mai multe conturi care se debitează în corespondenţă cu mai multe conturi care se creditează. Practic aceste formule contabile sunt extrem de rar întâlnite, şi în genere nu sunt agreate de practica contabilă.

Total	%	=	%	Total	
Suma 1	Cont 1		cont 2	suma 2	
Suma 3	cont 3		cont 4	suma 4	

4.6.2. Analiza operaţiilor economice şi întocmirea formulei contabile

"**Analiza contabilă** constă în cercetarea distinctă a fiecărei operaţiuni economice sau financiare, pe baza documentelor justificative în scopul stabilirii

conturilor care se debitează a conturilor care se creditează concomitent şi cu aceeaşi sumă şi întocmirea formulei contabile"[13].

Efectuarea analizei contabile presupune parcurgerea unor etape succesive:

a. Identificarea tipului de operaţiune, pe baza documentelor şi a contextului economic al acestora (încasare, plată, consumuri, intrări, ieşiri de bunuri, etc)
b. Identificarea elementelor patrimoniale care sunt implicate în operaţiune şi a naturii acestora (activ sau pasiv)
c. Identificarea sensului modificării elementelor patrimoniale implicate (creştere, majorare, sau scădere, diminuare)
d. Verificarea parţială prin identificarea tipului de modificare bilanţieră generată de operaţiunea analizată.
e. Identificarea conturilor în care se va înscrie operaţiunea
f. Aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor şi stabilirea părţilor conturilor în care vor fi înscrise sumele (debit sau credit)
g. Întocmirea formulei contabile

Pe baza formulei contabile se vor înscrie în conturi sumele cu care acestea se modifică.

---

[13] Cistelecan Rodica, "Bazele Contabilităţii", Editura Universităţii Petru Maior, Târgu Mureş 2000 pag. 68

5. REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A OPERAŢIUNILOR ECONOMICE UZUALE

5.1. Operaţiuni privind finanţarea iniţială a societăţilor comerciale

Toate societăţile comerciale îndeplinesc o serie de operaţiuni economice aferente constituirii. Aceste operaţiuni sunt consemnate în documente. Fiecare document generează o înregistrare contabilă.

Constituirea unei societăţi comerciale se realizează în baza *contractului de societate şi a actului constitutiv sau al statutului societăţii.* Din punct de vedere al patrimoniului societăţii aceste documente consemnează valoarea capitalului subscris de asociaţi precum şi angajamentul acestora de a depune capitalul social.

Ulterior, depunerea aportului se regăseşte în diverse documente, cum ar fi extrasul de cont şi ordine de plată sau foi de vărsământ pentru aportul depus în bancă, sau, contracte de cedare şi procese verbale de recepţie pentru imobilizări, sau note de recepţie pentru stocurile depuse în cadrul societăţii. Toate aceste documente reflectă stingerea creanţei societăţii comerciale nou-constituite relativ la fondatori, şi, concomitent, intrarea în patrimoniu a banilor sau bunurilor depuse ca aport.

La Registrul Comerţului, pentru a se valida constituirea se emite un certificat de constatare a depunerii capitalului social.

Exemplu:

a. *Se înregistrează actul constitutiv al societăţii X SRL cu un capital social de 10.000.000 lei.*
b. *Se înregistrează foile de vărsământ şi extrasele de cont conform cărora asociaţii au depus în contul societăţii suma de 10.000.000 lei*
c. *Se înregistrează certificatul constatator al depunerii capitalului social.*

Analiza operaţiilor:

a.Constituire societate comercială

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Capital social nevărsat Creanţe asociaţi	P A	+ +	A+x=P+x	1011 456	C D
Formula contabilă: 456 „Decontări cu asociaţii..”= 1011 „Capital social subscris nevarsat” 10.000.000					

b. Depunere aport la capitalul social

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Creanţe asociaţi Disponibilla bănci în lei	A A	- +	A+x-x=P	456 5121	C D
Formula contabilă: 5121 „Disponibil la bănci în lei” = 456 „Decontări cu asociaţii..” 10.000.000					

c.Constatare vărsământ

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Capital social nevărsat Capital social vărsat	P P	- +	A=P+x-x	1011 1012	D C
Formula contabilă: 1011 „Capital social subscris nevarsat” = „1012 „ Capital social vărsat” 10.000.000					

În registrul jurnal se vor regăsi următoarele operaţii:

Nr op	Data	NDP	Explicaţie	Debit	Credit	Sume
1	2	3	4	5	6	7
1.a	01/05/05	1	Act constitutiv	456	1011	10,000,000
1.b	05/05/05	f.v. 5253633	Depunere aport la capitalul social	5121	456	10,000,000
1.c	08/08/05	A.C. 103	Constare vărsământ	1011	1012	10,000,000

În **registrul Cartea Mare** se vor regăsi următoarele înregistrări, realizate pe baza Registrului Jurnal:

1011 „Capital social subscris şi nevărsat”				Sume	
Nr crt	Data	Ndp	Explicaţia	Debit	Credit
1	2	3	4	5	6
1.a	01/05/05	1	Act constitutiv		10,000,000
1.c	08/08/05	A.C. 103	Const. vărsământ	10,000,000	
RULAJ				**10,000,000**	**10,000,000**
TOTAL SUME				**10,000,000**	**10,000,000**
SOLD FINAL				**0**	**0**

1012 „Capital social subscris şi vărsat”				Sume	
Nr crt	Data	Ndp	Explicaţia	Debit	Credit
1	2	3	4	5	6
1.c	08/08/05	A.C. 103	Const. vărsământ		10,000,000
RULAJ					**10,000,000**
TOTAL SUME					**10,000,000**
SOLD FINAL				**0**	**10,000,000**

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul”				Sume	
Nr crt	Data	Ndp	Explicaţia	Debit	Credit
1	2	3	4	5	6
1.a	01/05/05	1	Act constitutiv	10,000,000	
1.b	05/05/05	f.v. 5253633	Depunere aport la cap.social		10,000,000
RULAJ				**10,000,000**	**10,000,000**
TOTAL SUME				**10,000,000**	**10,000,000**
SOLD FINAL				**0**	**0**

5121 „Disponibil la bănci în lei”				Sume	
Nr crt	Data	Ndp	Explicaţia	Debit	Credit
1	2	3	4	5	6
1.b	05/05/05	f.v. 5253633	Depunere aport la cap.social	10,000,000	
RULAJ				**10,000,000**	
TOTAL SUME				**10,000,000**	
SOLD FINAL				**10,000,000**	**0**

După efectuarea celor trei înregistrări, prezintă un sold final debitor de 10.000.000 contul de activ 5121 „Disponibil la bănci în lei” şi şi un sold final creditor de 10.000.000 lei contul de pasiv 1012 „Capital subscris şi vărsat”.

Rezultă deci că firma va avea 10.000.000 lei în contul bancar provenind din capitalul social vărsat.

5.2. Operaţiuni privind auto-finanţarea societăţilor comerciale

Societăţile comerciale îşi acoperă necesarul de resurse de cele mai multe ori prin finaţarea sub diverse forme a capitalurilor proprii pe baza reultatelor financiare (a profiturilor), operaţiune care se mai numeşte şi **autofinanţare**.

Majorarea capitalului social pe baza profitului, este o operaţiune care presupune majorarea capitalului social subscris şi vărsat, pe baza repartizării profitului. Operaţia are la bază hotărârea AGA de repartizare a profitului în această direcţie, precum şi acte adiţionale care se înregistrează la Registrul Comerţului.

Majorarea rezervelor pe baza profitului este o operaţiune similară majorării capitalului social, cu deosebirea că majorarea sau diminuarea rezervelor nu presupune acte adiţionale la Registrul Comerţului, fiind o formă mai flexibilă a capitalului social. Dintre rezerve se deosebesc Rezervele Legale care se pot constitui în limita a 5% din profitul fiecărui an până la atingerea valorii de 20% din capitalul social. Rezervele constituite pot fi utilizate fie la majorarea capitalului social fie la acoperirea pierderilor.

În anumite situaţii profitul poate fi lăsat la dispoziţia societăţii cu caracter temporar sub formă de rezultat reportat.

Exemplu:

a. *Se înregistrează hotărârea AGA al societăţii X SRL privind majorarea capitalului social cu 1.000 lei din profitul anului curent.*
b. *Se înregistrează hotararea AGA a societăţii X SRL privind majorarea rezervelor legale cu 500 lei şi a rezervelor statutare cu 400 le din profitl societăţii.*

c. *Se înregistrează hotararea AGA de acoperire a pierderilor societăţii reportate din anul precedent, în sumă de 2.000 din rezervele legale existente.*

a.Majorare capital social din profit

Elemente Implicate	**A P**	**+ -**	**Modificare bilanţieră**	**conturi**	**D C**
Capital social vărsat	P	+	A+x=P+x	1011	C
Repartizarea profitului	A	+		129	D

Formula contabilă:
129 „Repartizarea profitului"= 1011 „Capital social subscris nevarsat" 10.000.000

b.Majorare rezerve legale şi rezerve statutare

Elemente Implicate	**A P**	**+ -**	**Modificare bilanţieră**	**conturi**	**D C**
Rezerve legale	P	+	A+x=P+x	1061	C
Rezerve statutare	P	+		1063	C
Repartizarea profitului	A			129	D

Formula contabilă:
129 „Repartizarea profitului"= % 900
1061 „Rezerve legale" 500
1063 „Rezerve statutare" 400

c.Acoperire pierderi reportate din rezerve legale

Elemente Implicate	**A P**	**+ -**	**Modificare bilanţieră**	**conturi**	**D C**
Rezerve legale	P	-	A+x=P+x	1061	D
Pierdere reportată	A	-		107	C

Formula contabilă:

129 „Repartizarea profitului"= 1011 „Capital social subscris nevarsat" 10.000.000

5.3. Operaţiuni privind finanţarea prin creditare

Cea mai frecventă formă de finanţare prin creditare o reprezintă împrumuturile bancare. Acestea parcurg o serie de etape:

- **Angajarea creditului**, este operaţia prin care, în urma aprobării de către conducerea băncii a creditului solicitat, se virează într-un cont curent al firmei valoarea creditului primit. Această operaţiune creşte valoarea disponibilităţilor băneşti din contul curent, concomitent cu majorarea valorii datoriilor societăţii faţă de bănci
- **Înregistrarea dobânzii** datorate băncii, operaţie care are loc lunar, indiferent de scadenţa dobânzii. Această operaţiune majorează cheltuielile cu dobânzile şi, concomitent, majorează valoarea dobânzilor datorate.
- **Plata ratelor** la termenele prevăzute în contractul de creditare, operaţiune care diminuează disponibilităţile băneşti şi concomitent diminuează valoarea împrumutului firmei faţă de bancă
- **Plata dobânzii** la termenele prevăzute în contractul de creditare, operaţiune care diminuează disponibilităţile băneşti din cont, şi concomitent, diminuează valoarea dobânzii datorate băncii.

Exemplu:

a. *Societatea X primeşte un împrumut de la bancă pe termen de 24 de luni (doi ani), în valoare de 4.800 lei cu o dobândă anuală de 9%*
b. *Se înregistrează dobânda aferentă primei luni*
c. *Se înregistrează plata dobânzii pentru prima lună*
d. *Se înregistrează plata primei rate lunare*

Calcule preliminare:

Determinarea valorii ratei lunare:

Rata lunară = Valoare credit / număr de luni

Rata lunară = 4.800 lei/24 luni = 200 lei / lună

Determinarea dobânzii datorate băncii pentru prima lună:

Dobânda = Valoare datorată x rata dobânzii

Dobânda lunară = Dobânda anuală /12 luni

Dobânda lunară =Valoare datorată x (rata dobânzii/12)

Dobânda lunară = 4.800 x (9 %/12) = 4.800 x 0,75%

= 36 lei/lună

ATENŢIE: În practică, atât valoarea ratei lunare cât şi valoarea dobânzii datorate se regăsesc

într-o anexă a contractului de împrumut. Într-o asemenea situaţie nu se mai impune calcularea de către contabil a acestor valori, ele fiind preluate direct din anexa respectivă.

Înregistrările contabile aferente primei luni:

a. Primirea unui împrumut pe termen mediu sau lung

Elemente Implicate	**A P**	**+ -**	**Modificare bilanţieră**	**conturi**	**D C**
Împrumuturi bancare pe termen mediu sau lung Disponibil la bănci în lei	P A	+ +	A+x=P+x	1621 5121	
Formula contabilă: 5121 „Disponibil la bănci în lei" = 1621 „Credite bancare pe termen lung" 4.800					

b. Înregistrarea dobânzii aferente primei luni

Elemente Implicate	**A P**	**+ -**	**Modificare bilanţieră**	**conturi**	**D C**
Dobânzi datorate pt. Credite pe termen lung Cheltuieli privind dobânzile	P Aa	+ +	A+x=P+x	1682 666	
Formula contabilă: 666 „Cheltuieli privind dobânzile" = 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung" 36					

c. Plata prin bancă a dobânzii datorate

Elemente Implicate	**A P**	**+ -**	**Modificare bilanţieră**	**conturi**	**D C**
Dobânzi datorate pt. Credite pe termen lung Disponibilităţi băneşti în cont	P A	- -	A-x=P-x	1682 5121	
Formula contabilă: 1682 „Dobânzi aferente creditelor = 5121 „Disponibil la bănci în lei „ 36 bancare pe termen lung"					

d. Plata prin bancă a primei rate a împrumutului primit de la bancă

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Împrumuturi bancare pe termen mediu sau lung	P	-	A-x=P-x	1621	
Disponibilităţi băneşti în cont	A	-		5121	

Formula contabilă:
1621 „Credite bancare pe termen lung” = 5121 „Disponibil la bănci în lei „ 200

Operaţiile c şi d se pot efectua şi în forma compusă:

d. Plata prin bancă a ratei şi dobânzii aferente unui credit bancar pe termen lung:

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Împrumuturi bancare pe termen mediu sau lung	P	-	A-x=P-x	1621	
Dobânzi datorate pt. Credite pe termen lung	P	-		1682	
Disponibilităţi băneşti în cont	A	-		5121	

Formula contabilă:

%	=	5121 „Disponibil la bănci în lei”	232
1621 „Credite bancare pe termen lung”			200
1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”			32

5.4. Operaţiuni privind imobilizările

5.4.1. Operaţiuni privind imobilizările necorporale

Operaţiuni privind cheltuielile de constituire

- **Înregistrarea cheltuielilor de constituire,** este o operaţiune care se efectuează după constituire, în urma unei decizii a adunării generale a acţionarilor sau a asociaţilor. Această operaţie de regulă presupune înregistrarea

sumelor achitate de către fondatori cu ocazia constituirii societăţii către Registrul Comerţului (taxa de rezervare nume şi siglă, taxa de înregistrare, taxa de publicare în Monitorul Oficial, timbre fiscale şi judiciare, etc.). Toate acestea se constată pe baza chitanţelor primite de fondatori de la Registrul Comerţului sau de la alte instituţii. Această operaţiune presupune majorarea datoriilor firmei faţă de asociaţii care au avansat diverse sume pentru constituirea firmei, şi concomitent majorarea cheltuielilor de constituire.

- **Rambursarea cheltuielilor de constituire,** este operaţia prin care se achită fondatorilor cheltuielile de constituire efectuate de către aceştia.
- **Înregistrarea amortizării cheltuielilor de constituire**, este o operaţiune care se efectuează lunar, prin care se constată trecerea pe cheltuielile exerciţiului curent a cotei amortizate lunar a cheltuielilor de constituire.
- **Ieşirea din gestiune a cheltuielilor de constituire,** este o operaţiune care are loc la momentul amortizării complete a cheltuielilor de constituire**.** Operaţiunea constă în compensarea valorii cheltuielilor de constituire cu amortizarea acumulată pe parcursul perioadei de amortizare prin înregistrările lunare.

Exemplu:

a. *Pe baza documentelor justificative depuse de asociaţi se aproba plata cheltuielilor de constituire către aceştia, în valoare de 360*
b. *Se achită cu numerar cheltuielile de constituire*
c. *Se înregistrează amortizarea lunară a cheltuielilor de constituire în valoare de 10 lei.*
d. *După 3 ani se scot din evidenţă cheltuielile de constituire amortizate integral în valoare de 360 lei*

a. Înregistrare cheltuieli de constituire

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Cheltuieli de constituire Creditori diverşi	A P	+ +	A+x=P+x	201 462	D C
Formula contabilă: 201 „Cheltuieli de constituire” = 462 „Creditori diverşi” 360					

b. Plată cheltuieli de constituire (creditori diverşi) cu numerar

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Numerar în casierie Creditori diverşi	A P	- -	A-x=P-x	5311 462	C D
Formula contabilă: 462 „Creditori diverşi” = 5311 „Casa în lei” 360					

c. Înregistrarea amortizării cheltuielilor de constituire (operaţia are loc lunar vreme de 36 de luni):

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Amortizarea cheltuielilor de constituire Cheltuieli privind amortizările	P Aa	+ +	A+x=P+x	2801 6811	C D
Formula contabilă: 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” = 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire” 10					

d. Scoaterea din evidenţă a cheltuielilor de constituire

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Amortizarea cheltuielilor de constituire	P	-	A+x=P+x	2801	C
Cheltuieli de constituire	A	-		201	D

Formula contabilă:
2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire” = 201 „Cheltuieli de constituire” 360

Ca urmare a acestui sistem de înregistrări se poate observa faptul că în debitul contului 201 „Cheltuieli de constituire”se regăsesc cheltuielile de constituire înregistrate pe baza documentelor depuse de asociaţi. Prin intermediul amortizării, aceste cheltuieli se trec treptat pe cheltuielile exerciţiului financiar (în debitul contului 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”).

Operaţiuni privind alte imobilizări necorporale

- **Achiziţia de „alte imobilizări necorporale”**, este o operaţiune prin care firma achiziţionează de la un furnizor, persoană fizică sau juridică, o imobilizare din această categorie. De regulă elementele implicate în orice achiziţie sunt furnizorii, elementul achiziţionat, şi, daca furnizorul este o firmă plătitoare de TVA, TVA deductibilă.
- **Amortizarea,** este operaţiunea prin care se trec pe cheltuieli treptat, sumele investite în achiziţionarea imobilizărilor. În cazul programelor informatice de exemplu, amortizarea reflectă uzura morală a programelor respective.
- **Scoaterea din gestiune a programelor informatice,** este operaţia prin care se constată că un program informatic nu mai are valoare, fiind perimat moral, sau, uneori se constată expirarea licenţei de utilizare (dacă aceasta este limitată în timp).

Exemplu:

a. *Societatea achiziţionează un program de contabilitate de la o societate de specialitate. Sumele cuprinse pe factura emisă de furnizor sunt: Valoare 7.200, TVA 19% (1.368 lei), total de plată 8.568 lei.*
b. *Se achită cu ordin de plată programul achiziţionat (către furnizor)*
c. *Se înregistrează amortizarea lunară programului informatic în valoare de 200 lei.*
d. *După 3 ani se scoate din evidenţă programul amotizat integral în valoare de 7.200*

a. Achiziţie program informatic

Elemente Implicate	**A P**	**+ -**	**Modificare bilanţieră**	**conturi**	**D C**
Furnizori de imobilizări	P	+	A+x=P+x	404	C
Alte imobilizări necorporale	A	+	x=x1+x2	208	D
TVA deductibilă	A	+		4426	D
Formula contabilă: % = 404 „Furnizori de imobilizări” ~~8.568~~ 208 „Alte imobilizări necorporale” 7.200 4426 „TVA Deductibilă” 1.368					

b. Plată furnizor de imobilizări:

Elemente Implicate	**A P**	**+ -**	**Modificare bilanţieră**	**conturi**	**D C**
Disponibil în cont bancar	A	-	A-x=P-x	5121	C
Furnizori de imobilizări	P	-		404	D
Formula contabilă: 404 „Furnizori de imobilizări” = 5121 „Disponibil la bănci în lei” 8.568					

c. Înregistrarea amortizării programelor informatice (operaţia are loc lunar vreme de 36 de luni):

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Amortizarea altor imobilizări necorporale	P	+	A+x=P+x	2808	C
Cheltuieli privind amortizările	Aa	+		6811	D

Formula contabilă:
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” = 2801 „Amortizarea altor imobilizări necorporale” 200

d. Scoaterea din evidenţă a programului informatic după amortizarea completă:

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Amortizarea altor imobilizări necorporale	P	-	A+x=P+x	2801	D
Alte imobilizări necorporale (prog. informatic)	A	-		208	C

Formula contabilă:
2808 „ Amortizarea altor imobilizări necorporale” = 208 „Alte imobilizări necorporale” 7.200

5.4.2. Operaţiuni privind imobilizările corporale

Operaţiuni privind terenurile

- **Achiziţia de terenuri,** Este o operaţie prin care o societate comercială dobândeşte un teren contra-cost de la o persoană fizică sau juridică. Documentul în baza căreia se efectuează operaţiunea este contractul de vânzare-cumpărare, legalizat conform legii de către un notar public. Ulterior, plata se face fie prin ordin de plată, fie cu cec de numerar, întrucât firmele nu au voie să efectueze plăţi cu numerar de valori mari.
- **Vânzarea unui teren,** este operaţia prin care se cedează toate drepturile asupra unui teren contra unei sume de bani. Orice operaţiune de vânzare, şi deci şi vânzarea unui teren, se descompune în două fluxuri economice: realizarea

venitului din vânzare, şi, ca o consecinţă, descărcarea gestiunii, ceea ce echivalează cu consumul bunului vândut. În prima parte se înregistrează venitul realizat în urma vânzării, în partea a doua se înregistrează consumul, sau cheltuiala efectuată cu bunul respectiv. Diferenţa poate fi fie profit fie pierdere.

- **Vânzarea propriu-zisă,** este operaţiunea prin care se constată realizarea unui venit din vânzarea terenului. Preţul de înregistrare este întotdeauna preţul negociat.
- **Descărcarea de gestiune,** este operaţiunea prin care se scoate din evidenţă terenul vândut. Preţul de înregistrare este întotdeauna costul istoric (costul generat de procurarea, şi, eventual îmbunătăţirea bunului respectiv).

ATENŢIE ! : Terenurile spre deosebire de toate celelalte imobilizări nu se amortizează. Terenurile sunt interpretate ca suprafeţe sau arii, care nu se modifică în timp, şi în consecinţă, nu se uzează fizic şi moral.

Exemplu:

a. *Societatea achiziţionează un teren. Valoarea terenului prevăzută în contract este de 200.000 lei.*
b. *Se vinde terenul la preţul negociat de 300.000 lei.*

a. Achiziţie teren:

Elemente Implicate	**A P**	**+ -**	**Modificare bilanţieră**	**conturi**	**D C**
Furnizori de imobilizări	P	+	A+x=P+x	404	C
Terenuri	A	+		2111	D
Formula contabilă: 2111 „Terenuri” = 404 „Furnizori de imobilizări” 200.000					

b1. Vânzare teren

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Debitori diverşi Venituri din cedarea activelor	A Pa	+ +	A+x=P+x	461 7583	D C
Formula contabilă: 461 „Debitori diverşi" = 7583 „Venituri din vânzarea activelor 300.000 şi alte operaţii de capital"					

b2. Descărcarea de gestiune a terenului vândut

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Terenuri Cheltuieli privind activele cedate	A Aa	- +	A+x-x=P	2111 6583	C D
Formula contabilă: 6581 „Cheltuieli privind activele cedate = 2111 „Terenuri" 200.000 şi alte operaţiuni de capital"					

Operaţiuni privind amenajările de terenuri, construcţiile, maşinile, utilajele şi alte imobilizări corporale

Imobilizările corporale, cu excepţia terenurilor, au în linii mari un regim similar de înregistrare, motiv pentru care nu vor fi tratate în mod independent. Operaţiile cele mai des întâlnite sunt:

- **Achiziţia de la persoane fizice, sau persoane juridice ne-plătitoare de TVA,** este operaţiunea prin care se procură o imobilizare contra cost de la o persoană fizică sau de la o instituţie publică sau de la o societate comercială ne-plătitoare de TVA.
- **Achiziţia de la persoane juridice.** De regulă societăţile comerciale sunt plătitoare de TVA şi din acest motiv în cazul acestei operaţiuni se impune înregistrarea Taxei pe Valoarea Adăugată înregistrată pe factură. În acest caz, pe lângă valoarea bunului achiziţionat, furnizorului i se va datora şi TVA.

- **Obţinerea de imobilizări în regie proprie,** este o operaţiune prin care se recepţionează imobilizările realizate de firmă cu resurse proprii. Valoarea imobilizărilor recepţionate este generată de valoarea cheltuielilor cu materialele consumate, cu munca efectuată, energia consumată, etc.
- **Înregistrarea amortizării imobilizărilor**

Amortizarea este o modalitate de reflectare a uzurii fizice şi morale a imobilizărilor deţinute de o firmă. Înregistrarea amortizării presupune înregistrarea unui consum al valorii imobilizărilor concomitent cu formarea unei rezerve din aceste cheltuieli. Consumul va fi considerat o cheltuială privind amortizarea în timp ce pentru rezerva menţionată vom utiliza termenul de amortizare.

Valoarea amortizării se poate determina conform legii prin trei metode, metoda lineară, metoda degresivă şi metoda accelerată. Cel mai ades utilizată metodă este metoda lineară, care presupune amortizarea uniformă a bunurilor pe parcursul duratei lor de viaţă prevăzută în cartea tehnică a acestora. În mod convenţional, imobilizările necorporale se amortizează în maximum 3 ani, construcţiile în 50 de ani, mijloacele de transport, aparatura, utilajele şi celelalte imobilizări de acest gen în 5 ani.

Modelul de calcul al amortizării lineare anuale este:

$$Ama = \frac{Vi}{Dr}$$

Ama = Amortizarea anuală

Vi = Valoarea imobilizării

Dr = Durata de amortizare exprimată în ani.

Modelul de calcul al amortizării lineare lunare este:

$$Aml = \frac{Ama}{12} = \frac{Vi}{Dr * 12}$$

Aml = Amortizarea lunară

- **Casarea,** este operaţiunea prin care se descarcă din gestiune imobilizările care nu mai sunt utilizabile (uzura fizică avansată) sau care sunt depăşite tehnologic (uzură morală).

- **Vânzarea înainte de amortizarea completă,** este operaţiunea prin care se cedează dreptul de proprietate asupra unei imobilizări, contra cost, unei terţe persoane, fizice sau juridice.
    - **Vânzarea propriu-zisă,** este operaţiunea prin care se înregistrează venitul generat de cedarea imobilizării
    - **Descărcarea de gestiune,** este operaţiunea prin care se reflectă ieşirea din evidenţă a imobilizării cedate.

Exemplu:

a. *Societatea achiziţionează o clădire de la o persoană fizică. Valoarea clădirii prevăzută în contract este de 500.000 lei.*
b. *Se achiziţionează un utilaj de la o societate comercială. Valoarea totală a facturii este de 23.800 lei, din care cost de achiziţie 20.000, şi TVA 3.800 lei.*
c. *Se recepţionează realizarea de lucrări de desecare, nivelare şi consolidare a unui teren din proprietatea firmei. Valoarea totală a lucrărilor este de 15.000 lei.*
d. *Se înregistrează amortizarea imobilizărilor corporale deţinute de firmă. Amortizarea lunară a amenajărilor de terenuri este de 150 lei, amortizarea lunară a construcţiilor deţinute este de 2.000 lei, amortizarea lunară a utilajelor este de 4.000 lei, amortizarea mijloacelor de transport este de 1.500 lei.*
e. *Se casează un calculator ACER, amortizat integral, în valoare de 5.000 lei, datorită uzurii morale.*
f. *Societatea vinde un autoturism Dacia Break Preţul obţinut în urma vânzării este de 5.950 lei din care 950 reprezintă TVA iar 5.000 venitul obţinut din vânzare. Se descarcă gestiunea ştiind că valoarea contabilă este de 9.000 lei din care s-a amortizat 7.500.*

a. Achiziţia unei construcţii de la o persoană fizică

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Furnizori de imobilizări	P	+	A+x=P+x	404	C
Construcţii	A	+		212	D

Formula contabilă:
212 „Construcţii" = 404 „Furnizori de imobilizări" 500.000

b. Achiziţia unui utilaj de la o persoană juridică

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Furnizori de imobilizări	P	+	A+x=P+x	404	C
Utilaje	A	+	x=x1+x2	2131	D
TVA deductibilă	A	+		4426	D

Formula contabilă:

%	=	404 „Furnizori de imobilizări"	<u>23.800.</u>
2131 „Echipamente tehnologice"			20.000
4426 „TVA Deductibilă"			3.800

c. Obţinerea de amenajări de terenuri din producţie proprie

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Amenajări de terenuri	A		A+x=P+x	2112	D
Venituri din producţia de imobilizări corporale	Pa			722	C

Formula contabilă:
2112 „Amenajări de terenuri" = 722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale" 15.000

d. Amortizarea imobilizărilor corporale

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Cheltuieli privind amortizările	Aa	+	A+x=P+x	6811	D
Amortizarea amenajărilor de terenuri Amortizarea construcţiilor	P P	+ +	X=x1+x2+ x3+x4	2811 2812	C C
Amortizarea echipamentelor tehnologice	P	+		2813	C
Amortizarea mijloacelor de transport	P	+		2813	C

Formula contabilă:

6811 „Cheltuieli de exploatare = % 8.550
privind amortizarea imobilizărilor” 2811 „Amortizarea amenajărilor 150
de terenuri”
2812 „Amortizarea construcţiilor” 2.000
2813 „Amortizarea echip. (..)” 5.500

Notă: s-au însumat amortizările care se înregistrează în acelaşi cont (2813)

e. Casarea unui calculator amortizat complet

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Amortizarea echipamentelor tehnologice	P	-	A+x=P+x	2813	D
Aparatură şi instalaţii ...	A	-		2132	C

Formula contabilă:

2813 „Amortizarea echipamentelor ...”=2132 „Aparatură şi instalaţii ...” 500

f1. Vânzarea unui autoturism amortizat parţial

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Debitori diverşi	A	+	A+x=P+x	461	D
Venituri din cedarea activelor	Pa	+		7583	C
TVA Colectată	P	+		4427	C

Formula contabilă:

461 „Debitori diverşi” = % 5.950
7583 „Venituri din vânzarea activelor 5.000
şi alte operaţii de capital”
4427 „TVA Colectată” 9.50

f2. Descărcarea de gestiune a autoturismului vândut, amortizat parţial

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Mijloace de transport	A	-	A-x=P-x	2134	C
Amortizarea mijloacelor de transport	P	-	x=x1-x2	2813	
Cheltuieli privind activele cedate	Aa	+		6583	D

Formula contabilă:

% =2134 „Mijloace de transport” 9.000

2813 „Amortizarea imobilizărilor corporale” 7.500

6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital” 1.500

5.5. Operaţiuni privind stocurile

5.5.1. Operaţiuni privind stocurile de materii prime şi materiale consumabile

- **Achiziţia de materii prime sau materiale consumabile**, este operaţia prin care se procură materiile prime de la furnizori. Documentele care stau la baza înregistrării acestei operaţiuni sunt factura şi nota de recepţie. Elementele patrimoniale care se modifică în cursul unei astfel de operaţiuni sunt datoriile faţă de furnizori, element de pasiv care se majorează, stocurile de materii prime (sau materiale consumabile) care se majorează, şi

Taxa pe Valoarea Adăugată deductibilă, element de activ care se majorează. Datoria faţă de furnizori se va achita ulterior.

- **Consumul materiilor prime şi materialelor consumabile**, este o operaţiune care presupune dispariţia materiilor prime şi a materialelor consumabile prin procesul tehnologic de fabricaţie. Practic acestea îşi transferă valoarea asupra produselor pentru realizarea cărora sunt destinate.

În contabilitate, elementele patrimoniale care se modifică sunt stocurile de

materii prime, (sau materiale consumabile) element de activ care scade şi cheltuielile cu materii prime (respectiv materiale consumabile) element asimilat de activ care se majorează.

Exemple:

a) *Societatea achiziţionează materii prime de la un furnizor. Sumele cuprinse pe factura emisă de furnizor sunt: Valoare 1.000.000, TVA 19% (190.000 lei), total de plată 1.190.000 lei.*

b) *Se dau în consum materiile prime de la punctul a).*

a. Achiziţie materii prime

Elemente Implicate	**A P**	**+ -**	**Modificare bilanţieră**	**conturi**	**D C**
Furnizori	P	+	A+x=P+x	401	C
Materii prime	A	+	x=x1+x2	301	D
TVA deductibilă	A	+		4426	D

Formula contabilă:

%	=	401 „Furnizori”	~~1.190.000~~
301 „Materii prime”			1.000.000
4426 „TVA Deductibilă”			190.000

a. Consum materii prime

Elemente Implicate	**A P**	**+ -**	**Modificare bilanţieră**	**conturi**	**D C**
Materii prime	A	-	A+x-x=P	301	C
Cheltuieli cu materii prime	Aa	+		601	D

Formula contabilă:

301 „Materii prime” = 601 „Cheltuieli cu materiile prime” 1.000.000

5.5.2. Operaţiuni privind stocurile de mărfuri

Evidenţa mărfurilor se realizează cu ajutorul conturilor 371 „Mărfuri”, 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri” şi 4428 „TVA ne-exigibilă”.

Contul 371 „Mărfuri” este un cont de activ prin intermediul căruia se ţine evidenţa mărfurilor *la preţul de vânzare al societăţii.* Acest preţ poate fi preţ de tip en-gros (cu ridicata), sau preţ de tip en-detail (cu amănuntul).

Contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri” este un cont de bifuncţional, dar care atunci când este utilizat pentru evidenţa adaosului aferent mărfurilor de pe stoc, funcţionează ca un cont de pasiv.

Contul 4428 „TVA Neexigibilă” este un cont bifuncţional, care, atunci când este utilizat pentru evidenţa TVA neexigibilă aferentă stocurilor de mărfuri funcţionează după regula conturilor de pasiv.

Preţ cu ridicata = Preţ de achiziţie + adaos

De exem plu, dacă se achiziţionează marfa „X” în valoare de 1.000 lei şi societatea practică un adaos de 10 %:

Adaos = 1.000 x 10% =100

Preţ cu ridicata = 1.000 + 100 = 1.100

D	**371 „Mărfuri”**	**C**
	1.000 (Preţ de achiziţie) + **100 (Adaos) +**	
	1.100 **(Preţ de vânzare cu ridicata)**	

Preţ cu amănuntul = Preţ de achiziţie + Adaos + TVA neexigibilă

De exemplu, dacă se achiziţionează marfa „X" în valoare de 1.000 lei, societatea practicând un adaos de 10%, cota Taxei pe Valoarea Adăugată aferentă mărfii fiind de 19%:

Adaos = 1.000 x 10% = 100 lei
TVA neexigibilă =(Preţ de achiziţie + adaos) x 19%=(1000+100)*19%=209 lei
Preţ cu amănuntul = 1.000 + 100 + 209 = 1.309 lei

D	**371 „Mărfuri"**	**C**
	1.000 (Preţ de achiziţie) + **100 (Adaos) +** **209 (TVA neexigibilă)**	
	1,309 **(Preţ de vânzare cu amănuntul)**	

Pentru a se putea obţine înregistrarea preţului de vânzare în contul de mărfuri, după înregistrarea achiziţiei se impune suplimentarea valorii mărfurilor cu adaosul societăţii (în cazul gestiunii de tip en-gros) sau cu adaosul şi TVA neexigibilă (în cazul gestiunilor en-detail).

- **Achiziţia de mărfuri**, este operaţiunea prin care societatea procură bunuri destinate vânzării de la persoane fizice sau juridice. Operaţia implică modificarea stocului de mărfuri (intrare de mărfuri) şi a datoriilor către furnizori. În cazul achiziţiei de la societăţi comerciale plătitoare de TVA (cazul cel mai frecvent) se mai modifică şi Taxa pe Valoare Adăugată deductibilă. Documentul cel mai frecvent utilizat pentru a se reflecta operaţiunile de achiziţie îl reprezintă factura. În cazul achiziţiei de la persoane fizice se mai întocmesc contracte de achiziţie sau borderouri de achiziţie. Înregistrările la achiziţie se fac conform valorilor de pe documentele de achiziţie (la preţul de achiziţie).

- **Suplimentarea valorii mărfurilor**, este operaţia prin care se majorează valoarea mărfurilor până la preţul de vânzare utilizat de societate. Suplimentarea se înregistrează pe baza notei de recepţie a mărfurilor.
    - **Suplimentarea cu valoarea adaosului societăţii**, presupune înregistrarea adaosului practicat de societate concomitent în contul de mărfuri şi în contul de diferenţe de preţ la mărfuri.
    - **Suplimentare cu TVA Neexigibilă** aferentă stocului de marfă, presupune înregistrarea concomitentă a TVA neexigibilă în contul de mărfuri şi în contul de TVA neexigibilă.
- **Vânzarea mărfurilor**, este operaţiunea prin care se realizează transferul de proprietate asupra mărfurilor către clienţi. În cadrul acestei operaţiuni se înregistrează venitul şi TVA colectată aferente vânzării. Poate îmbrăca mai multe forme:
    - Vânzarea de tip en-gros (pe credit), pe bază de factură
    - Vânzarea de tip en-detail (cu numerar), pe bază de bon de casă de marcat
- **Descărcarea de gestiune**, este operaţia pe baza căreia se scot din gestiune mărfurile vândute. În cadrul acestei operaţii se înregistrează cheltuielile cu mărfurile, şi se descarcă şi toate conturile corective (adaos, TVA Neexigibilă) cu valorile aferente mărfii vândute. De regulă descărcarea de gestiune se efectuează la sfârşit de lună, global, pentru toate mărfurile vândute.

Exemplu-operaţiuni care se regăsesc în contabilitatea unui magazin

a. *Societatea achiziţionează mărfuri de la un furnizor. Sumele cuprinse pe factura emisă de furnizor sunt: Valoare 1.000.000, TVA 19% (190.000 lei), total de plată 1.190.000 lei.*
b. *Mărfurile se pun în vânzare la preţ de vânzare cu amănuntul (Se înregistrează pe baza notei de recepţie adaosul de 20 % şi TVA 19%)*

c. Pe baza raportului zilnic al casei de marcat fiscale se înregistrează vânzarea mărfurilor de la punctele a şi b

d. Se înregistrează descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute

a. Achiziţie mărfuri

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Furnizori	P	+	A+x=P+x	401	C
Mărfuri	A	+	x=x1+x2	371	D
TVA deductibilă	A	+		4426	D

Formula contabilă: % = 401 „Furnizori" 1.190.000

371 „Mărfuri" 1.000.000

4426 „TVA Deductibilă" 190.000

c. Suplimentare valoare mărfuri cu adaos şi TVA neexigibilă:

Adaos = 1.000.000 x 20% = 200.000

TVA Neexigibilă = (1.000.000 + 200.000) x 19% = 228.000

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Mărfuri	A	+	A+x=P+x	371	D
Adaos	P	+	x=x1+x2	378	D
TVA deductibilă	P	+		4428	

Formula contabilă:

371 „Mărfuri" = % 428.000

378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" 200.000

4428 „TVA neexigibilă" 228.000

d. Vânzare mărfuri prin magazin (cu numerar)

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Casa în lei	A	+	A+x=P+x	5311	D
Venituri din vânzarea mărfurilor TVA Colectată	Pa P	+ +	x=x1+x2	707 4427	C C

Formula contabilă:

5311 „Casa în lei” = % 1.428.000
707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” 1.200.000
4427 „TVA Colectată” 228.000

e. Descărcare de gestiune

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Mărfuri	A	-	A-x=P-x	371	C
Cheltuieli privind mărfurile	Aa	+	X= x1-x2	607	D
Adaos	P	-	x=x3+x4	378	D
TVA Neexigibilă	P	-		4428	D

Formula contabilă:

% = 371 „Mărfuri” 1.428.000
607 „Cheltuieli privind mărfurile” 1.000.000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri” 200.000
4428 „TVA neexigibilă” 228.000

5.5.3. Operaţiuni privind stocurile de produse finite

~~**Obţinerea produselor finite**~~, este operaţiunea prin care se recepţionează la depozitul firmei produsele finite realizate în cadrul firmei. Documentul pe baza căruia se înregistrează această operaţiune este nota de recepţie şi constatare de diferenţe. Această operaţie reflectă transformarea consumurilor anterioare de materii prime, materiale, muncă, servicii, şi uzură utilaje în produse finite. Întrucât aceste consumuri au fost reliefate anterior ca şi consumuri definitive, reliefate prin înregistrarea lor în conturile de cheltuieli, se impune compensarea

acestor cheltuieli cu un cont de venituri, respectiv în contul 711 „Variaţia stocurilor” (Fig. 1).

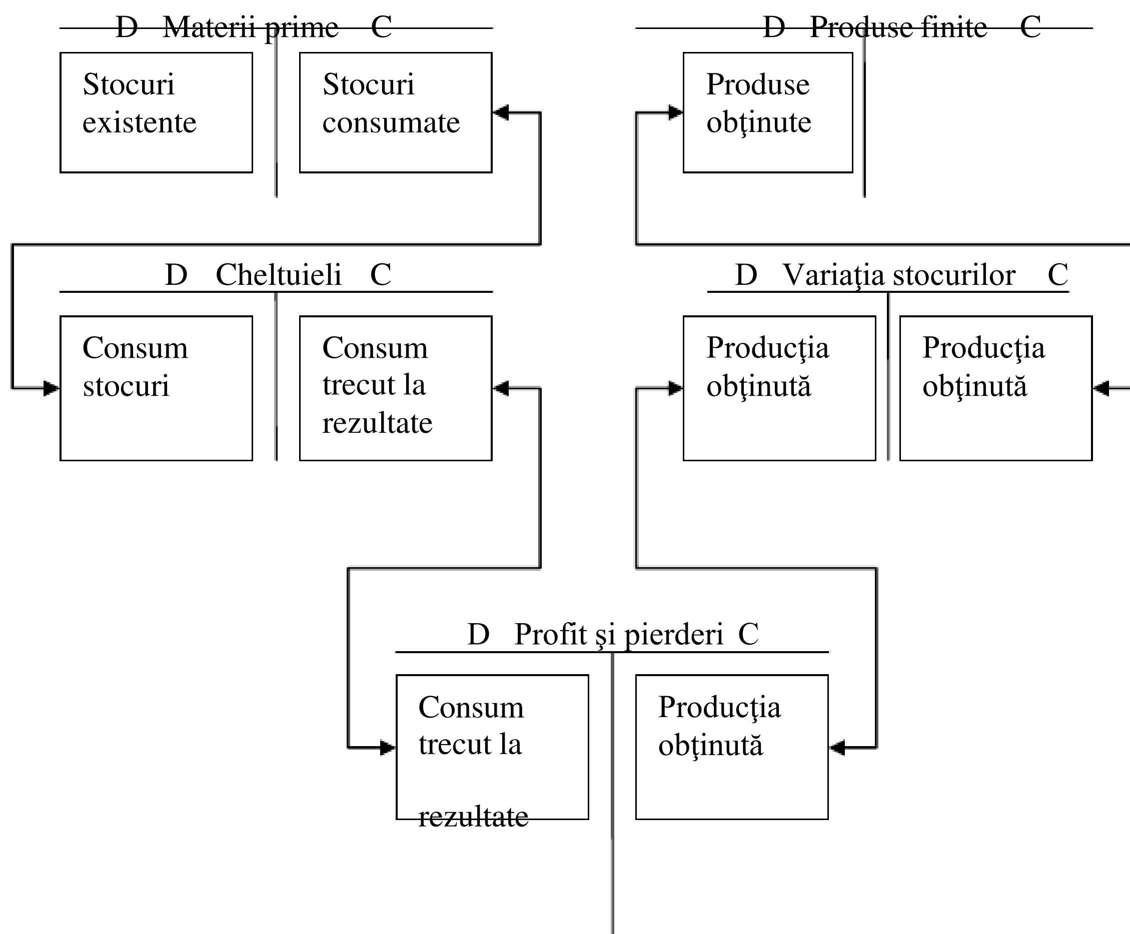


Fig. 1. Obţinerea Produselor finite

Vânzarea produselor finite, este operaţia prin care se cedează produsele finite către clienţi, în schimbul unei plăţi viitoare. Întrucât operaţia de vânzare este diferenţiată de operaţia de încasare, din punct de vedere a momentului şi a documentelor justificative implicate, în primă fază, vânzarea va genera apariţia unei creanţe faţă de clienţi. Concomitent, ca în cazul tuturor vânzărilor, valoarea vândută se consideră a fi un venit. În cazul societăţilor plătitoare de TVA (marea majoritate a societăţilor) la preţul de vânzare se adaugă TVA deductibilă.

Descărcarea de gestiune, este operaţia prin care se evidenţiază consumarea resurselor aferente obţinerii produselor, concomitent cu ieşirea din gestiune a

produselor. În practică această operaţie se efectuează la sfârşitul lunii, pentru toată producţia vândută, deoarece numai după închiderea lunii se poate determina costul efectiv al producţiei.

Exemple:

a) *Societatea înregistrează pe baza „notei de recepţie şi constatare diferenţe" obţinerea de produse finite în valoare de 1.000 lei (5 produse cu un preţ unitar de 200 lei)*

b) *Societatea vinde cele cinci produse la preţul negociat de 250 lei, TVA 19% (valoare factură fără TVA 1250 lei, TVA 237,5 lei, Total facturat 1487,5 lei).*

c) *Se descarcă gestiunea pentru produsele vândute (5 buc înregistrate la 200 lei pe bucată)*

a. Obţinere produse finite

Elemente Implicate	**A P**	**+ -**	**Modificare bilanţieră**	**conturi**	**D C**
Produse finite	A	+	A+x=P+x	345	D
Variaţia stocurilor	P	-		711	C
Formula contabilă: 345 „Produse Finite" = 711 „Variaţia stocurilor" 1.000					

b. Vânzarea produselor finite

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Clienţi	A	+	A+x=P+x	4111	
Venituri din vânzarea produselor finite TVA Colectată	P P	+ +	X=x1+x2	701 4427	

Formula contabilă:

411 „Produse finite	=	%	1487,5
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite	1250,0
		4427 „TVA colectată”	237,5

c. Descărcarea gestiunii

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Produse finite	A	-	A-x=P-x	345	C
Variaţia stocurilor	P	-		711	D

Formula contabilă:

711 „Variaţia stocurilor” = 345 „Produse Finite” 1.000

5.6. Operaţiuni privind decontările cu terţii

Pentru operaţiunile legate de datoriile şi creanţele curente, de natură comercială, fiscală şi de personal în literatura de specialitate se foloseşte termenul generic de „decontări cu terţii”.

5.6.1. Operaţiuni privind decontările cu furnizorii

Datoriile faţă de furnizori se reliefează prin intermediul conturilor din grupa 40 „Furnizori şi conturi asimilate”. Cel mai frecvent utilizate conturi din această grupă sunt conturile 401 „Furnizori” şi 404 „Furnizori de imobilizări.

Contul 401 „Furnizori” este un cont de pasiv utilizat pentru a se evidenţia datoriile faţă de furnizori generate de achiziţia de bunuri stocabile, nestocabile

şi de servicii. Soldul iniţial reflectă valoarea datoriilor existente la începutul perioadei financiare. În creditul contului se înregistrează valoarea datoriilor faţă de furnizori constatate pe parcursul lunii, pe baza facturilor emise de aceştia. În debitul contului se înregistrează plata facturilor primite de la furnizori, pe baza documentelor de plată (ordin de plată, cec, chitanţă). Soldul final poate fi numai creditor sau zero, semnificând valoarea datoriilor faţă de furnizori neachitate.

Contul 404 „Furnizori de imobilizări” este un cont cu o funcţionare similară contului 401 „Furnizori” dar, este utilizat pentru evidenţierea datoriilor legate de achiziţia de imobilizări.

~~**Achiziţia de bunuri şi servicii,**~~ este operaţiunea prin care se dobândesc bunurile sau serviciile necesare societăţii de la furnizori. Documentul cel mai frecvent utilizat este factura, care poate fi uneori însoţită de note de recepţie, procese verbale de recepţie şi alte documente. Elementele implicate într-o astfel de operaţiune sunt furnizorii (datoriile faţă de furnizori), pasive care se majorează deci se creditează contul de furnizori, respectiv elementul achiziţionat (bunuri sau servicii) şi TVA deductibilă, elemente de activ care se majorează deci se trec în debitul conturilor respective.

Exemplu-operaţiuni care se regăsesc în contabilitatea unui magazin:

a. *Societatea achiziţionează mărfuri de la un furnizor. Sumele cuprinse pe factura emisă de furnizor sunt: Valoare 1.000.000, TVA 19% (190.000 lei), total de plată 1.190.000 lei.*
b. *Mărfurile se achită cu un ordin de plată bancar în valoare de 1.190.000*
c. *Societatea achiziţionează un autoturism de la un furnizor. Sumele cuprinse pe factura emisă de furnizor sunt: Valoare 10.000, TVA 19% (1.900 lei), total de plată 11.900.000 lei*
d. *Se achită cu ordin de plată bancar autoturismul achiziţionat.*

a. Achiziţie mărfuri

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Furnizori	P	+	A+x=P+x	401	C
Mărfuri TVA deductibilă	A A	+ +	x=x1+x2	371 4426	D D

Formula contabilă:

%	=	401 „Furnizori”	1.190.000
371 „Mărfuri”			1.000.000
4426 „TVA Deductibilă”			190.000

b. Plată furnizor

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Furnizori	P	-	A-x=P-x	401	D
Disponibilităţi băneşti	A	-	x=x1+x2	5121	C

Formula contabilă:

401 „Furnizori” = 5121 „Disponibil la bănci în lei” 1.190.000

c. Achiziţie autoturism

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Furnizori de imobilizări	P	+	A+x=P+x	404	C
Mijloace de transport	A	+	x=x1+x2	2133	D
TVA deductibilă	A	+		4426	D

Formula contabilă:

%	=	404 „Furnizori de imobilizări”	11.900
2133 „Mijloace de transport”			10.000.
4426 „TVA Deductibilă”			1.900

d. Plată furnizor de imobilizări

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Furnizori de imobilizări Disponibilităţi băneşti	P A	- -	A-x=P-x x=x1+x2	404 5121	D C
Formula contabilă: 404 „Furnizori de imobilizări” = 5121 „Disponibil la bănci în lei” 11.900					

5.6.2. Operaţiuni privind decontările cu clienţii

Pentru evidenţierea operaţiunilor de vânzare pe credit comercial este utilizat **contul 4111 „Clienţi”.** Acest cont este un cont de activ utilizat pentru a se evidenţia valoarea creanţelor generate de operaţiunile de vânzare mărfuri, produse şi servicii. Soldul iniţial poate fi doar debitor sau zero, reflectând valoarea sumelor de încasat de la clienţi. În debitul contului se înregistrează valoarea facturilor emise de firmă privind vânzările (cu excepţia vânzărilor de imobilizări). În creditul contului se înregistrează valoarea sumelor încasate de la clienţi, pe baza documentelor de plată emise de către aceştia (Ordine de plată, cecuri) sau de firmă (chitanţe).

~~***Vânzarea pe credit comercial***~~, este operaţiunea prin care mărfurile, produsele finite sunt trecute în proprietatea clientului, urmând ca acesta să achite în viitorul apropiat, o sumă de bani reprezentând valoarea bunurilor vândute. Operaţiunea presupune emiterea unei facturi către client şi acceptarea facturii de către acesta. Elementele implicate sunt clienţii (creanţe faţă de clienţi), element de activ care se majorează, veniturile, elemente de pasiv care se majorează şi TVA Colectată, element de pasiv care se majorează.

5.6.3. Taxa pe Valoarea Adăugată

În relaţia cu statul apar o serie de datorii şi creanţe faţă de bugetul central, bugetele locale, ale asigurărilor sociale, asigurărilor sociale de sănătate, sau asigurărilor de şomaj.

Din multitudinea de operaţiuni posibile, cele mai semnificative operaţii sunt operaţiunile privind Taxa pe Valoarea Adăugată (TVA), operaţiunile privind impozitul pe profit[14] şi operaţiunile privind costurile cu impozitele şi contribuţiile la diverse bugete legate de salarii[15].

Taxa pe Valoarea Adăugată, pe scurt TVA, este un impozit indirect pe consumul de bunuri şi servicii care se suportă de către cumpărători, se colectează şi se decontează la bugetul statului de către vânzători.

Taxa pe Valoarea Adăugată Colectată, este cuprinsă în preţul de vânzare, reprezentând o obligaţie a societăţii comerciale faţă de bugetul statului, reţinută de la clienţi. Această taxă se calculează şi se include în preţ pentru toate vânzările cu excepţia celor scutite de TVA. Sunt scutite de TVA vânzările la export, şi, în anumite situaţii, vânzările către instituţii şi organizaţii non-profit care beneficiază de finanţări din fonduri nerambursabile ale Uniunii Europene, ale ţărilor membre ale UE, sau ale guvernului american. De asemenea pot exista situaţii în care unele bunuri sau servicii sunt scutite de TVA.

Taxa pe Valoarea Adăugată Deductibilă, este cuprinsă în preţul de achiziţie total cuprins în facturile primite de la furnizorii plătitori de TVA. La nivelul societăţilor plătitoare de TVA, ea se recuperează de la bugetul statului, reprezentând o creanţă.

La finele lunii se calculează diferenţa dintre TVA colectată şi TVA deductibilă. Pot exista două situaţii:

---

[14] Sunt tratate la capitolul referitor la rezultatele financiare
[15] Sunt tratate la capitolul referitor la decontările cu personalul

- TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă, diferenţa reprezentând **TVA de plată (datorie la bugetul statului)**. Această datorie trebuie achitată până cel târziu în data de 25 a lunii următoare.
- TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată, diferenţa reprezintă **TVA de recuperat (creanţă faţă de bugetul statului)**. Dacă această situaţie se menţine trei luni succesiv se solicită recuperarea TVA de la buget. Direcţia Judeţeană a Finanţelor Publice efectuează o verificare amănunţită şi decide rambursarea sau nerambursarea TVA.

Taxa pe Valoarea Adăugată neexigibilă reprezintă de cele mai multe ori TVA aferentă stocului de marfă nevândută. Aceasta nu poate fi solicitată de stat până la momentul vânzării mărfurilor.

Pentru evidenţierea operaţiunilor privind TVA se utilizează contul sintetic de gradul I 442 „Taxa pe valoarea adăugată", defalcat pe conuri sintetice de gradul II, 4423 „TVA de plată" (cont de pasiv), 4424 „TVA de recuperat" (cont de activ), 4426 „TVA deductibilă" (cont de activ) 4427 „TVA colectată" (cont de pasiv) şi 4428 „TVA neexigibilă" (cont bifuncţional - de regulă de pasiv).

5.6.4. Operaţiuni privind decontările cu personalul

Decontările cu personalul sunt reliefate în contabilitate cu ajutorul conturilor din grupa 42 „Personal şi conturi asimilate"

Contul 425 „Avansuri acordate personalului" este un cont de activ care reflectă valoarea sumelor plătite personalului cu titlul de avans. Documentele pe baza cărora se efectuează înregistrarea avansurilor sunt lista de avans chenzinal şi, eventual, dacă plata se face prin card, ordinele de plată pe baza cărora se efectuează plata. În debitul contului se înregistrează avansurile care se plătesc. În creditul contului se înregistrează diminuarea salariilor datorate personalului cu valoarea sumelor plătite cu titlu de avans.

Contul 421 „Personal remuneraţii datorate” este un cont de pasiv care reflectă valoarea datoriilor firmei legate de drepturile salariale ale personalului. În creditul contului se înregistrează valoarea salariilor datorate personalului (pe baza statului de salarii) în corespondenţă cu debitul contului 641 „Cheltuieli cu salariile personalului”. În debitul contului se înregistrează reţinerile din salarii (avansuri, impozite şi contribuţii datorate de personal) şi plata impozitelor fie în numerar (se anexează statul de salarii la registrul de casă) sau cu ordin de plată (în cazul cardurilor). Soldul creditor al contului reflectă valoarea salariilor neachitate.

Operaţiile generate de înregistrarea şi plata salariilor sunt:

Plata avansului chenzinal, se efectuează de către societăţile comerciale care aplică sistemul de plată chenzinal (din două în două săptămâni). Operaţia presupune majorarea avansurilor acordate personalului, creanţă, element de activ, şi diminuarea disponibilităţilor băneşti, element de activ.

Înregistrarea fondului de salarii, se efectuează în primele zile ale lunii următoare pentru fiecare lună de muncă. Operaţia presupune majorarea datoriilor faţă de personal, element de pasiv, şi majorarea cheltuielilor cu personalul, element asimilat de activ.

Înregistrarea reţinerilor din salarii, presupune diminuarea salariilor datorate cu valoarea avansurilor plătite deja, şi cu valoarea Contribuţiei la Asigurările Sociale (CAS 9,5% din salarul brut), valoarea Contribuţiei la Asigurările Sociale de Sănătate (CASS 6,5% din salarul brut), valoarea Contribuţiei la Fondul de Şomaj (CFS 1% din salarul de încadrare) şi cu valoarea impozitului pe salarii datorat de angajaţi statului (16%). Toate reţinerile din salarii cu excepţia avansului, după efectuarea acestora, reprezintă datorii ale firmei faţă de bugetul statului. Înregistrarea în contabilitate a acestei operaţiuni presupune debitarea contului 421 „Personal remuneraţii datorate” şi creditarea conturilor cu ajutorul cărora re reflectă datoriile faţă de bugete (CAS, CASS, Impozit pe salarii, CFS)

Înregistrarea cheltuielilor patronale, reprezintă o serie de operaţii care presupun înregistrarea unor datorii la buget, reprezentând cheltuieli fiscale ale angajatorului care se calculează pe baza fondului de salarii (CAS 21,5%, CASS 7%, CFS 5%, Alte contribuţii 1-3%). Această operaţiune presupune majorarea datoriilor faţă de Asigurările sociale, de sănătate şi de şomaj, elemente de pasiv, şi majorarea cheltuielilor aferente acestora, elemente asimilate de activ. Prin urmare se vor credita conturile care reflectă datorii şi se vor debita conturile care reflectă cheltuieli.

Exemplu:

a. *Societatea înregistrează plata prin casierie a avansurilor faţă de personal în valoare de 50.000.000 lei.*
b. *Societatea înregistrează fondul de salarii aferent lunii încheiate, în valoare de 150.000.000 lei.*
c. *Societatea înregistrează reţinerea din salarii a CASS 6,5% datorat de angajaţi (150.000.000 * 6,5%=9.750.000)*
d. *Societatea înregistrează CASS 7% datorat de angajator (150.000.000 * 7%=10.500.000)*

a. Plată avansuri la salarii

Elemente Implicate	**A P**	**+ -**	**Modificare bilanţieră**	**conturi**	**D C**
Avansuri personal (creanţe)	A	+	A+x-x=P	425	D
Disponibilităţi băneşti în casierie	A	-		5311	C
Formula contabilă: 425 „Avansuri acordate personalului = 5311 „Casa în lei” 50.000.000					

b. Înregistrare fond salarii

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Salarii datorate personalului Cheltuieli cu salariile	P A	+ +	A+x=P+x	421 641	C D
Formula contabilă: 641 „Cheltuieli cu salariile = 421 „Personal remuneraţii 50.000.000 personalului datorate”					

c. Înregistrare reţinere CASS datorat de personal

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Salarii datorate personalului CASS datorat de **angajaţi** statului	P P	- +	A=P+x-x	421 4314	D C
Formula contabilă: 641 „Cheltuieli cu salariile = 4314 „Contribuţia angajaţilor pentru 9.750.000 personalului Asig. Soc. de sănătate”					

d. Înregistrare reţinere CASS datorat de angajator

Elemente Implicate	A P	+ -	Modificare bilanţieră	conturi	D C
Cheltuieli cu CASS CASS datorat de **angajator** statului	A P	+ +	A=P+x-x	6453 4313	D C
Formula contabilă: 6453 „Contribuţia angajatorului = 4313 „ Contribuţia angajatorului 10.500.000 Pentru Asig. Soc. de Sănătate” pentru Asig. Soc. de Sănătate”					

5.7. Operaţiuni privind veniturile cheltuielile şi rezultatele financiare

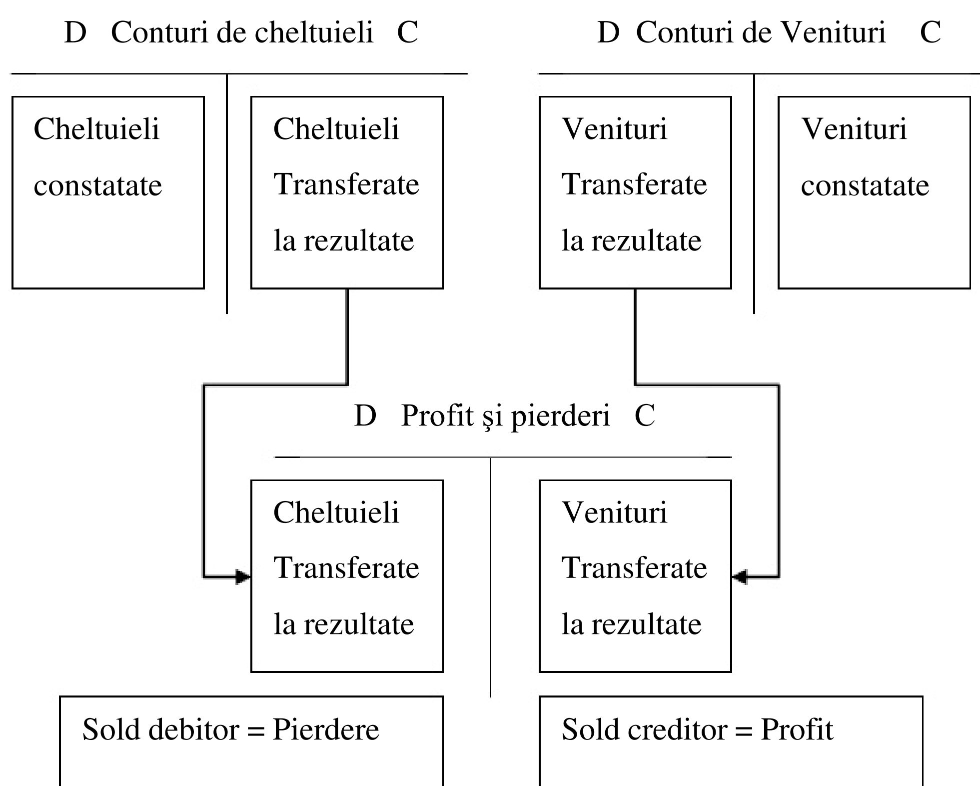
Pe tot parcursul exerciţiului financiar se constată cheltuielile şi veniturile care se realizează de către societatea comercială.

Cheltuielile se constată întotdeauna la momentul apariţiei lor, care este considerat a fi momentul apariţiei unui consum, indiferent de plata sumelor aferente acestora.

Veniturile se constată la momentul vânzărilor de bunuri şi servicii sau la momentul apariţiei lor indiferent de încasarea lor sau transformarea lor în resurse băneşti.

Atât veniturile cât şi cheltuielile înregistrate în conturi se vor transfera la sfârşitul perioadei în contul de rezultate financiare.

Astfel la sfârşitul exerciţiului financiar conturile de cheltuieli se creditează în corespondenţă cu contul de rezultate iar conturile de venituri se debitează în corespondenţă cu contul de rezultate.



6. BALANŢA DE VERIFICARE

Balanţa de verificare *este unul din procedeele specifice contabilităţii, cu ajutorul căreia se controlează, în diferite momente ale activităţii, modul în care înregistrările contabile au respectat principiul dublei înregistrări, dacă sumele au fost corect înregistrate în conturi, dacă valorile finale ale conturilor au fost corect stabilite, şi se sintetizează valorile din conturi în vederea întocmirii bilanţului.* Concret balanţa de verificare este un tabel enumerativ care sintetizează valorile din toate conturile utilizate de instituţie.

Există mai multe tipuri de balanţe de verificare astfel, *după felul conturilor pentru care se întocmesc*[16] se pot identifica:

- Balanţe de verificare a conturilor sintetice
- Balanţe de verificare a conturilor analitice

După numărul egalităţilor pe care le cuprind se pot identifica:

- **Balanţe de verificare cu o serie de egalităţi**, care pot fi balanţe de sume sau de solduri, cuprinde două coloane, una pentru sumele sau soldurile debitoare, alta pentru sumele sau soldurile creditoare, totalul sumelor sau soldurilor debitoare trebuind să fie egal cu totalul sumelor sau soldurilor creditoare.

Balanţă de verificare exemplificativă cu o serie de egalităţi:

Cont	Denumire	Solduri finale	
		debit	credit
1	2	3	4
Xxxx	Cont generic de activ	1.000.000	
Yyyy	Cont generic de pasiv		1.000.000
	TOTAL	1.000.000	1.000.000

[16] Oprea Călin, Ristea Mihai, "Bazele Contabilităţii", editura Naţional, Bucureşti, 2001, pag 350

Balanţe de verificare cu două serii de egalităţi, cuprinde patru coloane două pentru sumele debitoare şi creditoare, şi două pentru soldurile debitoare şi creditoare.

Balanţă de verificare exemplificativă cu două serii de egalităţi

Cont	denumire	Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit
1	2	3	4	5	6
Xxxx	Cont generic de activ	1.000.000		2.000.000	
Yyyy	Cont generic de pasiv		1.000.000		2.000.000
	TOTAL	1.000.000	1.000.000	2.000.000	2.000.000

- **Balanţe de verificare cu trei serii de egalităţi,** reprezintă o balanţă care cuprinde soldurile iniţiale debitoare şi creditoare, rulajele debitoare şi creditoare şi soldurile debitoare şi creditoare. Permite verificarea a trei serii de egalităţi, între totalurile soldurilor iniţiale debitoare şi creditoare, între totalul rulajelor debitoare şi creditoare şi între totalul soldurilor finale debitoare şi creditoare.

Balanţă de verificare exemplificativă cu trei serii de egalităţi

Cont	Denumire	Sold iniţial		Rulaje		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
1	2	3	4	5	6	7	8
Xxxx	Cont generic de activ	1,000,000		1.000.000	1.500.000	500.000	
Yyyy	Cont generic de pasiv		1.000.000	1.500.000	1.000.000		500.000
	Total	1.000.000	1.000.000	2.500.000	2.500.000	500.000	500.000

- **Balanţe de verificare cu patru serii de egalităţi,** se prezintă sub formă tabelară, cu opt coloane, cuprind soldurile iniţiale, rulajele, totalul sumelor şi soldurile finale debitoare şi creditoare. Acest tip de balanţe sunt cel mai adesea utilizate, întrucât prezintă în cel mai sintetic mod valorile din conturi, permit

verificarea tuturor egalităţilor, precum şi calculul unor indicatori sau a unor corelaţii.

În prezent, întocmirea balanţelor de verificare este în general asistată de calculator, ceea ce simplifică enorm realizarea acestora, scade riscul erorilor, şi în genere reduce enorm timpul necesar realizării şi utilizării acestora.

În cazul persoanelor avizate, care cunosc semnificaţia conturilor şi a sumelor înregistrate în acestea, balanţele de verificare reprezintă o sursă de informaţii sintetice extrem de utilă în administrarea firmei.

Balanţă de verificare exemplificativă cu patru serii de egalităţi

Cont	denumire	Solduri iniţiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Xx xx	Cont generic de activ	1,000		1.000	1.500	2.000	1.500	500	
Yy yy	Cont generic de pasiv		1.000	1.500	1.000	1.500	2.000		500
	Total	1.000	1.000	2.500	2.500	3.500	3.500	500	500

7. BILANŢUL CONTABIL

Conţinutul patrimoniului instituţiilor publice se reflectă cu ajutorul *bilanţului*. Termenul "bilanţ" provine cuvântul latin "bilanx". Definirea bilanţului poate fi diferită în funcţie de obiectivele analizei acestuia

Într-o **definire generică** "*bilanţul cuprinde în expresie valorică, totalitatea mijloacelor economice aflate la dispoziţia unităţii, surselor de provenienţă a acestora precum şi rezultatul obţinut ca urmare a investirii, consumării şi reproducţiei capitalului (...)*"[17]

Într-o **definire financiară** "*bilanţul este un procedeu prin care se realizează generalizarea şi sintetizarea datelor din contabilitate privind structura mijloacelor economice şi a surselor de provenienţă a acestora*"[18].

Într-o **definire administrativă** "*bilanţul reprezintă situaţia mărimii şi structurii patrimoniului la un moment dat*"[19].

Din punct de vedere **aplicativ sau tehnic**, *bilanţul instituţiei este un formular elaborat de Ministerul de Finanţe, cu ajutorul căruia se prezintă într-o formă valorică, sintetică şi standardizată situaţia patrimoniului instituţiei preluată din evidenţa contabilă la un moment dat.*

În practica contabilă curentă există două dimensiuni ale bilanţului,

- În sens larg - suma de raportări anuale care se depun la Ministerul Finanţelor
- În sens restrâns - formularul 10 din raportarea anuală

Bilanţul se întocmeşte anual, şi se depune la Administraţia Finanţelor Publice, în anul următor perioadei reflectate în termen de 120 de zile de la închiderea anului. Pentru a fi valabil bilanţul trebuie semnat de administratorul societăţii, şi de contabilul şef. La societăţile care depăşesc o anumită

---

[17] Cistelecan Rodica, "Bazele Contabilităţii", Editura Universităţii Petru Maior, Târgu Mureş 2000 pag. 33

[18] ibdem

[19] ibdem

dimensiune, este obligatorie certificarea bilanţului de un expert contabil sau de o firmă de expertiză contabilă.

8. DOCUMENTAŢIA, PROCEDEU AL CONTABILITĂŢII

Contabilitatea presupune înregistrarea în conturi a operaţiilor economice. Această înregistrare trebuie să fie fundamentată pe documente care să ateste efectuarea ei. Nu se pot înregistra în contabilitate operaţii care să nu fie atestate documentar. Acest fapt se explică prin necesitatea stabilirii relaţiilor de proprietate asupra elementelor patrimoniale din categoria mijloacelor economice dar şi stabilirea datoriilor.

În contextul aderării la Uniunea Europeană anumite aspecte privind documentele urmează să sufere modificări.

Documentele utilizate pentru fundamentarea operaţiilor contabile se numesc **documente justificative**. Ele trebuie să îndeplinească o serie de condiţii care privesc întocmirea, analiza, şi arhivarea lor.

8.1. Clasificarea documentelor

Din punct de vedere al regimului de tipărire şi utilizare a formularelor documentele se clasifică în:

a. *documente cu regim special* (de exemplu: facturi, chitanţe fiscale, cecuri, etc.), au un regim reglementat strict de tipărire, completare, numerotare, şi arhivare. Conform standardelor europene se intenţionează scoaterea anumitor documente din cadrul documentelor cu regim special sau chiar eliminarea completă a documentelor cu regim special.
b. *documente cu reglementări exprese* (de exemplu mărci poştale, cartele de masă, bilete de intrare la spectacole, etc.) au un regim specific de emisiune, numerotare, şi folosire.
c. *documente cu regim uzua*l (de exemplu bonuri de consum, note de recepţie, fişe de magazie).

Din punct de vedere al funcţiei pe care o îndeplinesc:

- *documente de dispoziţie*, care cuprind un ordin sau o dispoziţie (dispoziţie de plată, notă de comandă, etc.)
- *documente justificative,* sau de execuţie, oferă informaţii privitoare la operaţiile economice efectuate (de exemplu factura, chitanţa, extrasul de cont, etc.)
- *documente mixte sau combinate,* care reunesc şi dovada executării unei operaţii economice, dar şi o dispoziţie de execuţie. Practic aceste documente încep să fie completate ca documente de dispoziţie şi, ca urmare a execuţiei devin documente justificative. De exemplu bonul de consum, se completează de către un maistru cu necesarul de bunuri de ridicat de la depozit. La depozit, bonul se completează cu datele privind eliberarea bunurilor, şi devine document justificativ.

8.2. Circuitul documentelor contabile

Fiecare document care atestă aspecte ale unei modificări patrimoniale parcurge o serie de etape. Parcurgerea fiecărei etape presupune respectarea unor reguli specifice.

- *Întocmirea* documentelor, este etapa în care se completează formularele sau se redactează documentele netipizate. Documentele trebuie completate pe formularele specifice adecvate, fără ştersături şi corecţii, trebuie să cuprindă data emiterii, un număr de ordine, datele de identificare ale emitentului şi destinatarului, datele de identificare a persoanelor care întocmesc, aprobă şi avizează documentele, conform tipicului fiecărui document în parte. De obicei documentele se întocmesc în locul şi la data realizării operaţiilor cuprinse în ele. Fiecare document se întocmeşte în numărul de copii prevăzut de lege şi de regulamentele interne ale fiecărei instituţii.
- *Controlul sau verificarea* documentelor, este o operaţie preliminară înregistrării documentelor, care se realizează în general de altă persoană

decât cea care le-a întocmit. Se verifică corectitudinea întocmirii (respectarea regulilor specifice fiecărui document), calculele, legalitatea, oportunitatea şi necesitatea operaţiilor înregistrate în document. În cazul în care se identifică erori, documentele se anulează sau se corectează. Anularea presupune anularea tuturor copiilor şi păstrarea acestora împreună la emitent. Nu se poate anula un singur exemplar. Corectarea se poate efectua numai cu acordul tuturor părţilor implicate şi cu condiţia efectuării corecturilor pe toate copiile în mod identic. Corectarea presupune tăierea cu o linie a cuvintelor sau a cifrelor greşite, astfel încât să se poată citi cuvintele sau cifrele greşite şi înscrierea deasupra lor a elementelor corecte. În dreptul corecturii trebuie să se semneze toate părţile semnatare ale documentului.

- *Analiza şi înregistrarea* documentelor, este etapa în care documentele se preiau în contabilitate. Analiza presupune stabilirea naturii operaţiei cuprinse în document astfel încât să se poată efectua corect înscrierea în conturi. În această etapă, unele documente, cele uzuale, urmează circuitul obişnuit de înregistrare, iar documentele mai speciale, rar întâlnite, se analizează mai amănunţit de către conducătorul contabilităţii. Analiza documentelor se realizează prin intermediul unui anumit circuit al documentelor. Astfel documentele sunt transmise pe calea ierarhică specifică, ele fiind analizate şi eventual avizate de un număr de persoane interesate. Înregistrare presupune stabilirea conturilor, sau a evidenţelor în care vor fi cuprinse documentele, şi a sumelor care vor fi trecute în fiecare cont.
- *Clasarea şi arhivarea* documentelor, este etapa finală a circuitului documentelor. Există reguli specifice de clasare şi arhivare în cazul diferitelor tipuri de documente. Astfel, toate documentele se îndosariază în ordine cronologică şi sistematică în corespondenţă cu evidenţele la care se referă. Astfel, de exemplu, dacă avem un jurnal de achiziţii, facturile şi notele de recepţie aferente se îndosariază în ordinea datei de emisiune, într-un dosar, sau un capitol de dosar distinct. Organizarea arhivării trebuie să

permită identificarea cât mai rapidă a documentului în cazul în care este necesară studierea sau verificarea lui ulterioară. Documentele se păstrează o durată de timp diferită, cuprinsă între 5 şi 50 de ani. Durata de păstrare este prevăzută în normele specifice fiecărui document.

Pe baza documentelor, în contabilitate se generează ceea ce se numeşte *situaţia scriptică.* Această situaţie, este deosebită de situaţia faptică, întrucât există fenomene care afectează patrimoniul şi care nu se regăsesc în documente.

9. INVENTARIEREA

Realitatea scriptică rezultată din înregistrarea documentelor justificative în contabilitate se impune a fi periodic comparată cu realitatea faptică.

Pentru verificarea situaţiei reale, concrete, a elementelor patrimoniale, se impun o serie de proceduri care formează activitatea numită generic **inventariere**.

Inventarierea în genere se efectuează cel puţin anual, înainte de închiderea anului financiar-contabil, dar şi ori de câte ori conducerea instituţiei consideră necesară verificarea stării reale a patrimoniului. În genere se impune inventarierea ori de câte ori se transmite gestiunea unor elemente patrimoniale de la o persoană la alta. De exemplu, dacă în cadrul unei unităţi militare se schimbă gestionarul unui depozit de echipamente, se efectuează inventarierea înainte de predarea gestiunii.

Inventarierea presupune o serie de activităţi care pot fi separate în trei etape distincte

a. Pregătirea inventarierii

b. Efectuarea inventarierii

c. Stabilirea rezultatelor şi regularizarea lor

a. Pregătirea inventarierii

- stabilirea obiectivelor şi a caracterului inventarierii de către conducerea instituţiei;

- numirea comisiei de inventariere;

- pregătirea listelor de inventariere, care cuprind lista tuturor bunurilor ce urmează a fi inventariate, cantitatea scriptică şi valoarea acestora (trebuie să fie efectuate toate înregistrările contabile la zi).

- se sortează şi se etichetează, dacă este cazul, de către personal, toate bunurile ce urmează a fi inventariate, astfel încât acestea să fie accesibile, să poată fi uşor identificate şi numărate.

- se verifică starea echipamentelor de măsură şi control utilizate, dacă au fost avizate metrologic, unde este cazul

- se ridică o declaraţie scrisă de la gestionar privind bunurile aflate în gestiune care nu aparţin instituţiei (proprietatea altor instituţii sau persoane), dacă există modificări recente datorate unor operaţiuni neraportate, valori materiale nerecepţionate, şi dacă există alte informaţii care ar trebui aduse la cunoştinţa comisiei de inventariere.

b. Efectuarea inventarierii

- Verificarea la faţa locului prin numărare, cântărire, măsurare, a bunurilor existente în gestiune;

- Înscrierea în listele de inventariere a valorilor constatate;

- Listele se semnează filă cu filă de către comisie şi de către gestionari

Există câteva reguli care se impun, şi anume, în cazul în care există cantităţi mari de bunuri de acelaşi tip ambalate, se vor verifica prin deschiderea ambalajelor, prin sondaj, sau integral dacă se constată nereguli, în ce măsură acestea corespund specificaţiilor. De exemplu dacă într-un bax se găsesc numărul de cutii de produse prevăzut, şi dacă în cutii se găsesc numărul de bucăţi prevăzute în documentaţie, din sortimentele prevăzute. În unele cazuri,

inventarierea presupune stabilirea convenţională a cantităţii de materiale existente.

Dacă inventarierea se desfăşoară pe mai mult de o zi, la încheierea activităţii, spaţiile inventariate se sigilează şi se închid cu cel puţin două chei, una aflată la comisie şi una la gestionar.

c. Stabilirea rezultatelor şi regularizarea lor

După efectuarea inventarierii activitatea se reia în cadrul instituţiei. Rezultatele inventarierii se stabilesc de către comisia de inventariere şi se prezintă spre aprobare conducerii instituţiei.

Există două tipuri diferite de rezultate, plusuri şi minusuri.

Plusurile la inventar reprezintă un surplus de bunuri neevidenţiat în documente, reprezentând fie intrări pentru care nu există documente de proveninţă, fie înregistrarea unor consumuri suplimentare nejustificate, fie rezultatul unor procese fizice, chimice sau de altă natură. Acestea se înregistrează ca atare în contabilitate conform reglementărilor în vigoare.

Minusurile la inventar se pot datora unei serii de fenomene. Dintre acestea putem identifica:

- *fenomene naturale*, care afectează situaţia unor elemente ale patrimoniului şi care nu pot fi regăsite în documente.

De exemplu, în cazul unui depozit de mere, dacă se stochează o cantitate de 1.000 kg de mere categoria I, după mai multe luni în care depozitul a fost sigilat, în depozit ar trebui să existe scriptic 1.000 kg de mere categoria I. Practic, probabil se vor găsi 300 kg mere cat I, 200 kg mere cat II şi 300 kg borhot, sau mere stricate, iar diferenţa va reprezenta pierderi de greutate datorate deshidratării. Pierderile datorate fenomenelor naturale se numesc perisaje, şi valoarea pierderilor din perisaje în genere nu se impută personalului. Perisajele sunt considerate consumuri, şi se înregistrează ca atare.

- *erori de înregistrare*, adică neînregistrarea sau înregistrarea greşită a unor documente în contabilitate; se efectuează corecturile necesare.

- *lipsuri şi deteriorări de bunuri şi valori datorate intervenţiei umane.* Intră în această categorie lipsurile datorate sustragerilor sau furturilor, delapidări, distrugeri voluntare sau involuntare, etc. În această situaţie se impută persoanelor responsabile valorile din această categorie şi se iau măsurile administrative şi/sau judiciare care se impun.

BIBLIOGRAFIE

CISTELECAN R., "Bazele Contabilităţii", Editura Universităţii Petru Maior, Târgu Mureş 2000

DUMBRAVĂ P., POP A. " Contabilitate de gestiune în industrie" Editura Intelcredo Deva 1997

MATIŞ D. şi colectiv "Bazele contabilităţii agenţilor economici din România" , Ed. Intelcredo 1996

OPREA C., RISTEA M., "Bazele Contabilităţii", editura Naţional, Bucureşti, 2001

OPREAN I. şi colectiv "Bazele Contabilităţii: Logica înregistrărilor contabile prin aplicaţii practice", Editura Dacia, Cluj Napoca 2002

TUŢĂ F.C. "Bazele contabilităţii" editura Polirom Iaşi 2001

PLANUL DE CONTURI GENERAL

CLASA 1 CONTURI DE CAPITALURI

10. CAPITAL SI REZERVE

101. Capital

1011. Capital subscris nevărsat (P)

1012. Capital subscris vărsat (P)

1015. Patrimoniul regiei (P)

1016. Patrimoniul public (P)

104. Prime de capital

1041. Prime de emisiune (P)

1042. Prime de fuziune/divizare (P)

1043. Prime de aport (P)

1044. Prime de conversie a obligaţiunilor in acţiuni (P)

105. Rezerve din reevaluare (P)

106. Rezerve

1061. Rezerve legale (P)

1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)

1064. Rezerve de valoare justă (P)

1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)

1068. Alte rezerve (P)

107. Rezerve din conversie (A/P)

108. Interese minoritare

1081. Interese minoritare – rezultatul exerciţiului financiar (A/P)

1082. Interese minoritare – alte capitaluri proprii (A/P)

109. Acţiuni proprii

1091. Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt (A)

1092. Acţiuni proprii deţinute pe termen lung (A)

11. REZULTATUL REPORTAT

117. Rezultatul reportat

1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)

1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima data a IAS, mai puţin IAS (A/P)

1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)

1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva Comunităţilor Economice Europene (A/P)

12. REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR

121. Profit si pierdere (A/P)

129. Repartizarea profitului (A)

13. SUBVENTII PENTRU INVESTITII

131. Subvenţii guvernamentale pentru investiţii (P)

132. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii (P)

133. Donaţii pentru investiţii (P)

134. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)

138. Alte sume primite cu caracter de subvenţii pentru investiţii (P)

15. PROVIZIOANE

151. Provizioane

1511. Provizioane pentru litigii (P)

1512. Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor (P)

1513. Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de
acestea (P)

1514. Provizioane pentru restructurare (P)
1515. Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare (P)
1516. Provizioane pentru impozite (P)
1518. Alte provizioane (P)

16. IMPRUMUTURI SI DATORII ASIMILATE

161. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat (P)
1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de bănci (P)
1617. împrumuturi interne din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat (P)
1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni (P)
162. Credite bancare pe termen lung
1621. Credite bancare pe termen lung (P)
1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenta (P)
1623. Credite externe guvernamentale (P)
1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)
1625. Credite bancare externe garantate de bănci (P)
1626. Credite de la trezoreria statului (P)
1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)
166. Datorii care privesc imobilizările financiare
1661. Datorii faţă de entităţile afiliate (P)
1663. Datorii faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare (P)

167. Alte împrumuturi si datorii asimilate (P)

168. Dobânzi aferente împrumuturilor si datoriilor asimilate

1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni (P)

1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)
1685. Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate (P)

1686. Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare

1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi si datorii asimilate (P)

169. Prime privind rambursarea obligaţiunilor (A)

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZARI

20. IMOBILIZARI NECORPORALE

201. Cheltuieli de constituire (A)

203. Cheltuieli de dezvoltare (A)

205. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale si alte drepturi si valori similare (A)

207. Fond comercial

2071. Fond comercial pozitiv (A)

2075. Fond comercial negative (P)

208. Alte imobilizări necorporale (A)

21. IMOBILIZARI CORPORALE

211. Terenuri si amenajări de terenuri (A)

2111. Terenuri

2112. Amenajări de terenuri

212. Construcţii (A)

213. Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale si plantaţii

2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje si instalaţii de lucru) (A)

2132. Aparate si instalaţii de măsurare, control si reglare (A)

2133. Mijloace de transport (A)

2134. Animale si plantaţii (A)

214. Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protecţie a valorilor umane si materiale si alte active corporale

23. IMOBILIZARI IN CURS ŞI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI

231. Imobilizări corporale in curs de execuţie (A)

232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (A)

233. Imobilizări necorporale in curs de execuţie (A)
234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale (A)

26. IMOBILIZARI FINANCIARE

261. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (A)

263. Interese de participare (A)

264. Titluri puse în echivalenţă (A)
265. Alte titluri imobilizate (A)

267. Creanţe imobilizate

2671. Sume datorate de entităţile afiliate (A)

2672. Dobânda aferenta sumelor datorate de entităţile afiliate (A)

2673. Creanţe legate de interesele de participare (A)

2674. Dobânda aferenta creanţelor legate de interesele de participare (A)

2675. Împrumuturi acordate pe termen lung (A)

2676. Dobânda aferenta împrumuturilor acordate pe termen lung (A)

2678. Alte creanţe imobilizate (A)

2679. Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate (A)

269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

2691. Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate (P)

2692. Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare (P)

2693. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (P)

28. AMORTIZARI PRIVIND IMOBILIZARILE

280. Amortizări privind imobilizările necorporale

2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)

2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)

2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale si altor drepturi si active similare

2807. Amortizarea fondului comercial (P)

2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale (P)

281. Amortizări privind imobilizările corporale

2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)

2812. Amortizarea construcţiilor (P)

2813. Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor si plantaţiilor (P)

2814. Amortizarea altor imobilizări corporale (P)

29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR

290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale

2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (P)

2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor,brevetelor,licenţelor,mărcilor comerciale ,drepturilor şi acţiunilor .

2907. Ajustări pentru deprecierea fondului comercial (P)

2908.Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale (P)

291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale

2911. Ajustări pt. deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri (P)

2912.Ajustări pentru deprecierea construcţiilor (P)

2913. Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor ,mijloacelor de transport,animalelor şi plantaţiilor (P)

2914. Ajustări pentru deprecierea altor mobilizări corporale (P)

293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor in curs de execuţie

2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuţie (P)

2933. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie (P)

296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (P)

2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate (P)

2962. Ajustări pt. pierderea de valoare a intereselor de participare (P)

2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (P)

2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entităţile afiliate (P)

2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor legate de intereselor de participare (P)

2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung (P)

2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanţe imobilizate (P)

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI SI PRODUCTIE IN CURS DE EXECUTIE

30. STOCURI DE MATERII PRIME SI MATERIALE

301. Materii prime (A)

302. Materiale consumabile

3021. Materiale auxiliare (A)

3022. Combustibili (A)
3023. Materiale pentru ambalat (A)

3024. Piese de schimb (A)

3025. Seminţe si materiale de plantat (A)

3026. Furaje (A)

3028. Alte materiale consumabile (A)

303. Materiale de natura obiectelor de inventar (A)
308. Diferenţe de preţ la materii prime si materiale (A/P)

33. PRODUCTIA IN CURS DE EXECUTIE

331. Produse in curs de execuţie (A)

332. Lucrări si servicii in curs de execuţie (A)

34. PRODUSE
341. Semifabricate (A)

345. Produse finite (A)

346. Produse reziduale (A)

348. Diferenţe de preţ la produse (A/P)

35. STOCURI AFLATE LA TERTI
351. Materii si materiale aflate la terţi (A)

354. Produse aflate la terţi (A)

356. Animale aflate la terţi (A)

357. Mărfuri aflate la terţi (A)

358. Ambalaje aflate la terţi (A)

36. ANIMALE

361. Animale si pasări (A)

368. Diferenţe de preţ la animale si păsări (A/P)

37. MARFURI

371. Mărfuri (A)

378. Diferenţe de preţ la mărfuri (A/P)

38. AMBALAJE

381. Ambalaje (A)
388. Diferenţe de preţ la ambalaje (A/P)

39. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR SI PRODUCTIEI IN CURS DE EXECUTIE

391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime (P)

392. Ajustări pentru deprecierea materialelor (P)
3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile (P)

3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)

393. Ajustări pentru deprecierea producţiei in curs de execuţie

394. Ajustări pentru deprecierea produselor

3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor (P)
3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite (P)

3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale (P)

395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi

3951. Ajustări pt deprecierea materiilor şi materialelor aflate la terţi (P)

3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terţi (P)

3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terţi (P)

3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terţi (P)

3956. Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terţi (P)

3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terţi (P)

3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terţi (P)

396. Ajustări pentru deprecierea animalelor (P)

397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor (P)

398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor (P)

CLASA 4 - CONTURI DE TERTI

40. FURNIZORI SI CONTURI ASIMILATE

401. Furnizori (P)

403. Efecte de plătit (P)

404. Furnizori de imobilizări (P)

405. Efecte de plătit pentru imobilizări (P)

408. Furnizori - facturi nesosite (P)

409. Furnizori - debitori

4091. Furnizori-debitori pt. cumpărări de bunuri de natura stocurilor (A)

4092. Furnizori-debitori pt. prestări de servicii si executări de lucrări (A)

41. CLIENTI SI CONTURI ASIMILATE

411. Clienţi

4111. Clienţi (A)

4118. Clienţi încerţi sau in litigiu (A)

413. Efecte de primit de la clienţi (A)

418. Clienţi - facturi de întocmit (A)

419. Clienţi - creditori (P)

42. PERSONAL SI CONTURI ASIMILATE

421. Personal - salarii datorate (P)

423. Personal - ajutoare materiale datorate (P)

424. Prime reprezentând participarea personalului la profit (P)

425. Avansuri acordate personalului (A)

426. Drepturi de personal neridicate (P)

427. Reţineri din salarii datorate terţilor (P)

428. Alte datorii si creanţe in legătura cu personalul

4281. Alte datorii in legătura cu personalul (P)

4282. Alte creanţe in legătura cu personalul (A)

43. ASIGURARI SOCIALE, PROTECTIA SOCIALA SI CONTURI ASIMILATE

431. Asigurări sociale

4311. Contribuţia unităţii la asigurările sociale (P)

4312. Contribuţia personalului la asigurările sociale (P)

4313. Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)

4314. Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate (P)

437. Ajutor de şomaj

4371. Contribuţia unităţii la fondul de şomaj (P)

4372. Contribuţia personalului la fondul de şomaj (P)

438. Alte datorii si creanţe sociale

4381. Alte datorii sociale (P)

4382. Alte creanţe sociale (A)

44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE SI CONTURI ASIMILATE

441. Impozitul pe profit/venit

4411. Impozitul pe profit (P)

4418. Impozitul pe venit (P)

442. Taxa pe valoarea adăugata

4423. T.V.A. de plata (P)

4424. T.V.A. de recuperat (A)

4426. T.V.A. deductibila (A)

4427. T.V.A. colectata (P)

4428. T.V.A. neexigibilă (A/P)

444. Impozitul pe venituri de natura salariilor (P)

445. Subvenţii

4451. Subvenţii guvernamentale (A)

4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii (A)

4458. Alte sume primate cu caracter de subvenţii (A)

446. Alte impozite, taxe si vărsăminte asimilate (P)

447. Fonduri speciale - taxe si vărsăminte asimilate (P)

448. Alte datorii si creanţe cu bugetul statului

4481. Alte datorii fata de bugetul statului (P)

4482. Alte creanţe privind bugetul statului (A)

45. GRUP SI ACŢIONARI/ASOCIATI

451. Decontări între entităţile afiliate

4511. Decontări între entităţile afiliate (A/P)

4518. Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate (A/P)

453. Decontări privind interesele de participare

4531. Decontări privind interesele de participare (A/P)

4538. Dobânzi af.decontărilor privind interesele de participare (A/P)

455. Sume datorate acţionarilor/asociaţilor

4551. Asociaţi/acţionari - conturi curente (P)

4558. Asociaţi/acţionari - dobânzi la conturi curente (P)

456. Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul (A/P)

457. Dividende de plata (P)

458. Decontări din operaţii in participaţie

4581. Decontări din operaţii in participaţie-pasiv (P)

4582. Decontări din operaţii in participaţie-activ (A)

46. DEBITORI SI CREDITORI DIVERSI

461. Debitori diverşi (A)

462. Creditori diverşi (P)

47. CONTURI DE REGULARIZARE SI ASIMILATE

471. Cheltuieli înregistrate in avans (A)

472. Venituri înregistrate in avans (P)
473. Decontări din operaţii in curs de clarificare (A/P)

48. DECONTARI IN CADRUL UNITATII

481. Decontări intre unitate si subunitatea (A/P)

482. Decontări intre subunitatea (A/P)

49. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANTELOR

491. Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi (P)

495.Ajustări pentru deprecierea creanţelor-decontări in cadrul grupului si cu asociaţii/acţionarii (P)

496. Ajustări pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi (P)

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

50. INVESTITII PE TERMEN SCURT

501.Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (A)

505. Obligaţiuni emise şi răscumpărate (A)

506. Obligaţiuni (A)

508. Alte investiţii financiare pe termen scurt si creanţe asimilate

5081. Alte titluri de plasament (A)

5088. Dobânzi la obligaţiuni si titluri de plasament (A)

509. Vărsăminte de efectuat pentru investiţii pe termen scurt

5091. Vărsăminte de efectuat pt. acţiunile deţinute la entităţile afiliate (P)

5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii pe termen scurt (P)

51. CONTURI LA BANCI

511. Valori de încasat

5112. Cecuri de încasat (A)

5113. Efecte de încasat (A)

5114. Efecte remise spre scontare (A)

512. Conturi curente la bănci

5121. Conturi la bănci in lei (A)

5124. Conturi la bănci in valuta (A)

5125. Sume in curs de decontare (A)

518. Dobânzi

5186. Dobânzi de plătit (P)

5187. Dobânzi de încasat (A)

519. Credite bancare pe termen scurt

5191. Credite bancare pe termen scurt (P)

5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenta (P)

5193. Credite externe guvernamentale (P)

5194. Credite externe garantate de stat (P)

5195. Credite externe garantate de bănci (P)

5196. Credite de la trezoreria statului (P)

5197. Credite interne garantate de stat (P)

5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)

53. CASA

531. Casa

5311. Casa in lei (A)

5314. Casa in valuta (A)

532. Alte valori

5321. Timbre fiscale si poştale (A)

5322. Bilete de tratament si odihna (A)

5323. Tichete si bilete de călătorie (A)

5328. Alte valori (A)

54. ACREDITIVE

541. Acreditive
5411. Acreditive in lei (A)

5412. Acreditive in valuta (A)

542. Avansuri de trezorerie (A)

58. VIRAMENTE INTERNE

581. Viramente interne (A/P)

59. AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE REZORERIE

591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate (P)

595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate (P)

596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor (P)

598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt si creanţe asimilate (P)

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI (Aa)

60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE

601. Cheltuieli cu materiile prime

602. Cheltuieli cu materialele consumabile

6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare

6022. Cheltuieli privind combustibilul

6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat

6024. Cheltuieli privind piesele de schimb

6025. Cheltuieli privind seminţele si materialele de plantat

6026. Cheltuieli privind furajele

6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile

603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar

604. Cheltuieli privind materialele nestocate

605. Cheltuieli privind energia si apa

606. Cheltuieli privind animalele si păsările

607. Cheltuieli privind mărfurile

608. Cheltuieli privind ambalajele

61. CHELTUIELI CU LUCRARILE SI SERVICIILE EXECUTATE DE TERTI

611. Cheltuieli cu întreţinerea si reparaţiile

612. Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune si chiriile

613. Cheltuieli cu primele de asigurare

614. Cheltuieli cu studiile si cercetările

62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERTI

621. Cheltuieli cu colaboratorii

622. Cheltuieli privind comisioanele si onorariile

623. Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate

624. Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal

625. Cheltuieli cu deplasări, detaşări si transferări

626. Cheltuieli poştale si taxe de telecomunicaţii

627. Cheltuieli cu serviciile bancare si asimilate

628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE SI VARSAMINTE ASIMILATE

635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe si vărsăminte asimilate

64. CHELTUIELI CU PERSONALUL

641. Cheltuieli cu salariile personalului
642. Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaţilor

645. Cheltuieli privind asigurările si protecţia sociala

6451. Contribuţia unitarii la asigurările sociale

6452. Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj

6453. Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate

6458. Alte cheltuieli privind asigurările si protecţia sociala

65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

654. Pierderi din creanţe si debitori diverşi

658. Alte cheltuieli de exploatare

6581. Despăgubiri, amenzi si penalitatea

6582. Donaţii si subvenţii acordate
6583. Cheltuieli privind activele cedate si alte operaţii de capital

6588. Alte cheltuieli de exploatare

66. CHELTUIELI FINANCIARE

663. Pierderi din creanţe legale de participaţii

664. Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate

6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate

6642. Pierderi privind investiţiile financiare pe termen scurt cedate

665. Cheltuieli din diferenţe de curs valutar

666. Cheltuieli privind dobânzile

667. Cheltuieli privind sconturile acordate

668. Alte cheltuieli financiare

67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE

671. Cheltuieli privind calamităţile si alte evenimente extraordinare

68. CHELTUIELI CU AMORTIZARILE , PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE

681. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea, provizioanele şi ajustările pentru depreciere

6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor

6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele

6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor

6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante

686. Cheltuieli financiare privind amortizările si ajustările pentru pierderea de valoare

6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare activelor circulante

6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor

69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT SI ALTE IMPOZITE

691. Cheltuieli cu impozitul pe profit

698. Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus .

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI (Pa)

70. CIFRA DE AFACERI

701. Venituri din vânzarea produselor finite

702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
703. Venituri din vânzarea produselor reziduale

704. Venituri din lucrări executate si servicii prestate

705. Venituri din studii si cercetări

706. Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune si chirii

707. Venituri din vânzarea mărfurilor

708. Venituri din activităţi diverse

71. VARIATIA STOCURILOR

711. Variaţia stocurilor

72. VENITURI DIN PRODUCTIA DE IMOBILIZARI

721. Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722. Venituri din producţia de imobilizări corporale

74. VENITURI DIN SUBVENTII DE EXPLOATARE

741. Venituri din subvenţii de exploatare

7411. Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri

7412. Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile

7413. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli externe

7414. Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului

7415. Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţia socială

7416. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare

7417. Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri

7418. Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată

75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754. Venituri din creanţe reactivate si debitori diverşi

758. Alte venituri din exploatare

7581. Venituri din despăgubiri, amenzi si penalităţi

7582. Venituri din donaţii si subvenţii primite

7583. Venituri din vânzarea activelor si alte operaţii de capital

7584. Venituri din subvenţii pentru investiţii

7588. Alte venituri din exploatare

76. VENITURI FINANCIARE

761. Venituri din imobilizări financiare

7611. Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate

7613. Venituri din interese de participare

762. Venituri din investiţii financiare pe termen scurt

763. Venituri din creanţe imobilizate

764. Venituri din investiţii financiare cedate

7641. Venituri din imobilizări financiare cedate

7642. Câştiguri din investiţii financiare pe termen scurt cedate

765. Venituri din diferenţe de curs valutar

766. Venituri din dobânzi

767. Venituri din sconturi obţinute

768. Alte venituri financiare

77. VENITURI EXTRAORDINARE

771. Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare si altele similare

78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

781. Venituri din provizioane şi ajustări pentru deprecierea privind activitatea de exploatare

7812. Venituri din provizioane

7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor

7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante

7815. Venituri din fondul comercial negativ

786. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare

7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

80. CONTURI IN AFARA BILANTULUI

801. Angajamente acordate

8011. Giruri si garanţii acordate

8018. Alte angajamente acordate

802. Angajamente primite

8021. Giruri si garanţii primite

8028. Alte angajamente primite

803. Alte conturi in afara bilanţului

8031. Imobilizări corporale luate cu chirie

8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare

8033. Valori materiale primite in păstrare sau custodie

8034. Debitori scoşi din activ, urmăriţi in continuare

8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă

8036. Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii si alte datorii asimilate

8037. Efecte scontate neajunse la scadenta

8038. Alte valori in afara bilanţului

804. Amortizarea aferenta gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

8045. Amortizarea aferenta gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

805. Dobânzi aferente contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, neajuns la scadenţă

8051. Dobânzi de plătit

8052. Dobânzi de încasat

89. BILANT

891. Bilanţ de deschidere

892. Bilanţ de închidere

CLASA 9 - CONTURI DE GESTIUNE

90. DECONTĂRI INTERNE

901. Decontări interne privind cheltuielile

902. Decontări interne privind producţia obţinută

903. Decontări interne privind diferenţele de preţ

92. CONTURI DE CALCULAŢIE

921. Cheltuielile activităţilor de bază

922. Cheltuielile activităţilor auxiliare

923. Cheltuieli indirecte de producţie

924. Cheltuieli generale de administraţie

925. Cheltuieli de desfacere

93. COSTUL PRODUCŢIEI

931. Costul producţiei obţinute

933. Costul producţiei în curs de execuţie